

معايير

المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي

الأستاذ الدكتور

أحمد محمد أبو شمالة



معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي

أ.د. أحمد محمد أبو شم

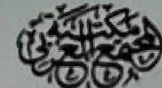
مح 8

619

01



معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي



مكتبة المحقق العربي للنشر والتوزيع

الطبعة الأولى: ٢٠٠٩ - الطبعة الثانية: ٢٠١٠ - جميع الحقوق محفوظة - هاتف: ٠١٠٠ ٤٨٨ ٢٧٢٩

عنوان: شارع الخديعة، حي الخديعة، القاهرة ١١١٢١ - جيل القمامة للكتاب

البريد الإلكتروني: info@arabi-pub.com - جيل القمامة للكتاب - جيل القمامة للكتاب

www.mu-j-arabi-pub.com

E-mail: Muj_pub@hotmail.com

أبو شمالة، أحمد

معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي / أحمد محمد أبو شمالة، -
عمان: مكتبة المجتمع العربي، 2008
() ص.

ر.ا. 2008/8/2601

الواصفات / المحاسبة المالية

• أعت دائرة المكتبة الوطنية ببيات الفهرسة والتصنيف الأولية

جميع حقوق الطبع محفوظة

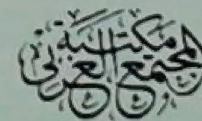
لا يسمح بإعادة إصدار هذا الكتاب أو أي جزء منه أو تخزينه في نطاق استعادة المعلومات أو نقله بأي شكل من الأشكال، دون إذن خطي مسبق من الناشر

عمان - الأردن

All rights reserved. No part of this book may be reproduced, stored in a retrieval system or transmitted in any form or by any means without prior permission in writing of the publisher.

الطبعة العربية الأولى

2010 م - 1431 هـ



مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع

عمان - وسط البلد - ش. السلط - مجمع الفحيص التجاري

للفاكس 4632739 ص.ب. 8244 عمان 11121 الأردن

عمان - ش. الملكة رانيا العبد الله - مقابل كلية الزراعة -

مجمع زهدي حصوة التجاري

www: muj-arabi-pub.com

Email: Moj_pub@hotmail.com

المحتويات

الموضوع

الصفحة

الفصل الأول

مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية

- 9 - نبذة تاريخية عن معايير المحاسبة الدولية.....
- 11 - أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية.....
- 12 - العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية والنظم المحلية.....
- 13 - الهيئات الاستشارية المعاونة للجنة معايير المحاسبة الدولية.....
- 14 - كيفية وضع معايير المحاسبة الدولية.....
- 16 - قائمة بمعايير المحاسبة الدولية حتى مارس 2003.....

الفصل الثاني

تبويب معايير المحاسبة الدولية

- 21 - التبويب طبقا للأساس النوعي.....
- 22 - التبويب طبقا لنوع القوائم المالية.....
- 24 - التبويب طبقا للوظيفة المحاسبية.....

الفصل الثالث

معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بوظيفة العرض

- 32 - معيار المحاسبة الدولي رقم (1) المعدل (عرض القوائم المالية).....
- 44 - معيار المحاسبة الدولي رقم (8) صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية.....
- 57 - معيار المحاسبة الدولي رقم (32) الأدوات المالية الإفصاح والعرض.....

الفصل الرابع

معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بوظيفة الإفصاح

- معيار المحاسبة الدولي رقم (10) الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية..... 66
- معيار المحاسبة الدولي رقم (24) الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة 78
- معيار المحاسبة الدولي رقم (27) القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة..... 87
- معيار المحاسبة الدولي رقم (20) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية..... 108

الفصل الخامس

معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بوظيفة القياس

- معيار المحاسبة الدولي رقم (18) الإيراد..... 127
- معيار المحاسبة الدولي رقم (23) تكلفة الاقتراض..... 148
- معيار المحاسبة الدولي رقم (2) المخزون..... 159
- معيار المحاسبة الدولي رقم (21) اثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية..... 162
- معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الأصول الثابتة وأهلاكاتها..... 168
- معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الأصول غير الملموسة..... 178
- معيار المحاسبة الدولي رقم (7) قوائم التدفق النقدي..... 181
- معيار المحاسبة الدولي رقم (31) التقارير المالية عن المشروعات المشتركة..... 185
- معيار المحاسبة الدولي رقم (14) التقارير القطاعية..... 187
- معيار المحاسبة الدولي رقم (17) التأجير..... 188
- معيار المحاسبة الدولي رقم (43) التقارير المالية المرحلية..... 191
- المراجع..... 193

الفصل الأول

مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية

(1) نبذة تاريخية عن معايير المحاسبة الدولية:

انضأت لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee(IASC) في عام 1973، نتيجة لاتفاق تم بين الهيئات المهنية في عشر دول، هما استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية، وحتى عام 2000 وصل عدد الهيئات المهنية التي تمثل لجنة معايير المحاسبة الدولية عدد 150 هيئة تنتمي إلى 104 دولة.

وتعتمد لجنة معايير المحاسبة الدولية على سياسة تقضى أن يكون التعيين لعضوية الهيئة شاملا لممثلين عن ثلاثة بلدان تامة على الأقل، كما ينص دستور اللجنة على أن يضم المجلس أيضا ممثلين لا يزيد عددهم عن أربعة مؤسسات دولية ليست هيئات محاسبية مهنية، وإنما لها اهتمام بالتقارير المالية، وقد أصبحت لجنة التنسيق الدولية لجمعيات المحللين الماليين أولى المؤسسات غير المحاسبية في المجلس اعتبار من 1 يناير 1986.

وفي عام 1983 توصلت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى اتفاقية عمل مشتركة مع الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accounting(IFAC) ومن الجدير بالذكر أنه تم التصديق رسميا على إنشائه بمدينة ميونخ بألمانيا عام 1977 بهدف تنمية وتطوير المحاسبة في العالم بما في ذلك الجهود التي تستهدف التوفيق بين معايير المحاسبة المطبقة في مختلف دول العالم.

وبناء على الاتفاقية المبرمة بين المنظمتين فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين يلتزم بتنسيق الجهود الدولية الرامية إلى تطوير أطر عامة تحكم الجوانب الفنية والأخلاقية والتعليمية وذلك بإنشاء اللجان اللازمة، وكذلك من خلال تنسيق الجهود مع المنظمات الإقليمية، كما يلتزم الاتحاد الدولي للمحاسبين بدعم جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية، ودعم تطوير الهيئات المهنية الإقليمية ذات الأهداف المشتركة، وبموجب هذه الاتفاقية فإن كافة الهيئات المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين هم أعضاء بصورة تلقائية في لجنة معايير المحاسبة الدولية.

ومن ناحية أخرى فإن التعاون بين الاتحاد الدولي للمحاسبين والهيئات الإقليمية الدولية إنما يهدف إلى تحقيق توحيد عالمي في أخلاقيات المهنة وشنونها الفنية، وكذلك في العناصر التي تتعلق بمهنة المحاسبة والمراجعة.

ومن الجدير بالذكر أنه تقتصر العضوية في ذلك الاتحاد على الهيئات المهنية المنشأة بقانون أو إجماع مهني في كل دولة من الدول الأعضاء، على أن تكون تلك الهيئات لها تأثير فعال على المهنة في الدولة التي تعمل بها، وقد أصبحت العضوية حالياً في الاتحاد الدولي للمحاسبين بمجرد اشتراكها في لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتمثل اللجنة حالياً أكثر من مليون محاسب في مختلف الدول وفي مختلف الأنشطة، وتتكون الجمعية العامة للاتحاد الدولي للمحاسبين من ممثل

لكل هيئة مهنية مشتركة بالاتحاد، حيث تقوم الجمعية بانتخاب أعضاء مجلس إدارة الاتحاد الذي يقوم بتنفيذ برنامج العمل المحدد.

(2) أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية؛

تسعى لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق عدة أهداف يمكن تناول أهمها فيما يلي:

1. إعداد وإصدار معايير محاسبية لتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية في مختلف أقطار العالم.
2. العمل المستمر والدائم على تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية المستخدمة في الأقطار المختلفة، بهدف إعداد قوائم ذات مواصفات موحدة على المستوى الدولي.
3. العمل بوجه عام على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية، وتعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية من أنشط الهيئات الدولية في هذا المجال، إذ أنه حتى بداية عام 2000 أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (40) معياراً دولياً للمحاسبة، كما قامت اللجنة بإجراء (11) تنقيحاً لمعايير سبق إصدارها وإيضاً أصدرت (18) تفسيراً لمعايير محاسبية تم إصدارها في فترات سابقة.

وقد وافق أعضاء اللجنة على دعم أهدافها والتعهد بنشر كافة المعايير المحاسبية الدولية التي يصدرها المجلس في بلدانهم وبذل مساعيهم من أجل:

• التأكد من أن البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من كافة الوجوه والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة.

• إقناع الحكومات والهيئات المعنية بصياغة المعايير بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية في جميع النواحي المهمة.

• إقناع السلطات القائمة على مراقبة أسواق الأوراق المالية والأوساط التجارية والدولية بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية.

• التأكد من أن مراقبي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية في جميع النواحي.

(3) العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية والنظم المحلية:

يقصد بالنظم المحلية مختلف المؤسسات والجمعيات المهنية أو الوزارات المعنية بمهنة المحاسبة كوزارة الاقتصاد، أو النقابات المهنية كنقابة التجاريين، والسؤال المطروح الآن هل معايير المحاسبة الدولية تعتبر الزامية على مختلف النظم المحلية بحيث يجب أن تلتزم مختلف المؤسسات الاقتصادية بضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية؟

في واقع الأمر تتحكم الأنظمة المحلية في كل بلد بدرجات متفاوتة، في المبادئ المحاسبية والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية، إلا أن معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية لا تتجاوز تلك الأنظمة المحلية، حيث أن آراء اللجنة ما

هي إلا توصيات لا تنطوي على أي سلطة مباشرة أو تتجاوز السلطة المحلية.

(4) الهيئات الاستشارية المعاونة للجنة معايير المحاسبة الدولية:

تعتمد لجنة معايير المحاسبة الدولية على العديد من الهيئات الاستشارية في أداء مهامها، وتشمل هذه الهيئات الاستشارية ما يلي:

1. الغرفة الدولية للتجارة.
2. المنظمة الدولية لهيئات البورصة.
3. هيئة المصارف الدولية.
4. هيئة الحماية الدولية.
5. البنك الدولي.
6. مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.
7. المفوضية الأوروبية.
8. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (كمراقب).
9. الاتحاد الدولي لحرية التجارة والاتحاد الدولي للعمل.

وبالإضافة إلى الهيئات الدولية هناك هيئات إقليمية تطلع بمهام التنسيق بين معايير المحاسبة والمراجعة للدول ذات العضوية منها على سبيل المثال:

1. مجلس المحاسبة الإفريقي (AAC)
African Accounting Council
2. جمعية المحاسبة لدول جنوب شرق آسيا

Accounting Association of Southeast Asian Nation

3. جمعية اتحاد المحاسبين لجنوب شرق آسيا

Association of Southeast Asian Federation of Accountants(ASAFA)

4. الاتحاد محاسبي آسيا والباسفيكي

Confederation of Asian and Pacific

5. الاتحاد الأوروبي للمحاسبين

European Union of Accountants(UEC)

6. جمعية المحاسبة في الأقطار الأمريكية

International Accounting Association (ACC)

(5) كيفية وضع معايير المحاسبة الدولية؛

يمكن التعرف على كيفية وضع معايير المحاسبة الدولية من

خلال الإجراءات التالية:

1. عند وضع المعيار المحاسبي الدولي يقوم المجلس بتعيين لجنة فرعية يرأسها عضو من المجلس مع ضم أعضاء من ثلاث دول مختلفة بالإضافة إلى بعض الأعضاء من المجموعة الاستشارية أو بعض الخبراء في الموضوع محل البحث.

2. تقوم اللجنة الفرعية بدراسة الموضوع محل البحث وتراعى اللجنة في هذا الشأن القواعد الأساسية واطر العمل المحدد من لجنة المعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، كما تدرس اللجنة الفرعية الممارسات المحاسبية المختلفة في الدول المختلفة للتعامل مع الموضوع محل البحث، وبعد انتهاء الدراسة والبحث تقوم اللجنة الفرعية

بتقديم تقرير إلى المجلس يوضح النقاط الرئيسية للموضوع محل المعيار المحاسبي.

3. بعد وصول رد المجلس على التقرير المقدم تصدر اللجنة الفرعية مسودة بالمبادئ التي ستراعى عند إصدار مسودة العمل المحاسبي، وتوضح اللجنة الفرعية الطرق المختلفة للتعامل مع الموضوع، كما تنشر اللجنة الفرعية مسودة المبادئ وتبدأ في استقبال ردود الفعل عليها من مختلف الهيئات المحاسبية في الدول المختلفة.

4. بناء على مسودة المبادئ يتم إعداد مسودة المعيار وعرضها على المجلس، وفي حالة موافقة ثلثي الأعضاء تنشر مسودة المعيار ويفتح باب التعليقات عليها لمدة ستة شهور.

5. بعد مراجعة جميع التعليقات الواردة على مسودة المعيار تعد اللجنة الفرعية المعيار المحاسبي في شكله النهائي وتعرضه على المجلس للمناقشة والتصديق عليه بعد الحصول على موافقة 75% من أعضاء المجلس على الصيغة النهائية للمعيار كأحد المعايير المحاسبية الدولية.

6. يقوم المجلس من آن إلى آخر بتشكيل لجنة لمراجعة المعايير المحاسبية الحالية ذلك لتعديلها أو إضافة أو تغيير أي جزء من أجزائها لتواكب التطورات في المهنة والصناعات والأنشطة المختلفة.

(6) قائمة بمعايير المحاسبة الدولية حتى مارس 2003،

رقم المعيار	عنوان المعيار
(1)	عرض القوائم المالية
(2)	المخزون
(3)	غير نافذ المفعول، حل محله المعيار رقم (27) والمعيار رقم (28)
(4)	غير نافذ المفعول، حل محله المعيار رقم (16) والمعيار رقم (38)
(5)	غير نافذ المفعول، حل محله المعيار رقم (1)
(6)	غير نافذ المفعول، حل محله المعيار رقم (15)
(7)	قوائم التدفقات النقدية
(8)	صافي ربح وخسارة الفترة، الأخطاء الجوهرية والتغيرات في السياسات المحاسبية
(9)	غير نافذ المفعول، حل محله المعيار رقم (38)
(10)	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية
(11)	عقود الإنشاءات
(12)	ضرائب الدخل
(13)	غير نافذ المفعول، حل محله المعيار رقم (1)
(14)	التقارير القطاعية
(15)	المعلومات التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار
(16)	الممتلكات، المعدات، التجهيزات
(17)	الإيجارات
(18)	الإيراد
(19)	منافع التقاعد

(20)	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
(21)	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
(22)	اندماج المنشآت
(23)	تكلفة الاقتراض
(24)	الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة
(25)	غير نافذ المفعول، حل محله المعيار رقم (39) والمعيار رقم (40) ويبدأ سريانها من 1/1/ 2001
(26)	المحاسبة والتقرير عن خطة منافع التقاعد
(27)	القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة
(28)	المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة
(29)	التقارير المالية في ظل الاقتصاديات التضخم الجامح
(30)	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة
(31)	التقارير المالية عن الحصص في المشروعات المشتركة
(32)	الأدوات المالية: الإفصاح والمرض
(33)	ربحية السهم الواحد
(34)	التقارير المالية المؤقتة
(35)	العمليات غير المستمرة
(36)	انخفاض قيمة الأصول
(37)	المخصصات، الالتزامات المحتملة، الأصول المحتملة
(38)	الأصول غير الملموسة
(39)	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
(40)	استثمارات الممتلكات
(41)	الزراعة

الفصل الثاني

تبويب معايير المحاسبة الدولية

0.2 تبويب معايير المحاسبة الدولية،

يتناول هذا المبحث تبويب معايير المحاسبة المصرية والدولية وذلك من خلال اتباع أكثر من أساس وذلك لإمكانية الاختيار بين أفضل هذه الأسس لأغراض الاعتماد عليه في تبويب باقي الأجزاء، وذلك بعد التعرف على أهمية كل أساس من أسس تبويب المعايير المحاسبية.

وبوجه عام يمكن تبويب معايير المحاسبة الدولية من ثلاثة زوايا كما يلي:

1.2 تبويب المعايير طبقاً للأساس النوعي:

وفقاً لهذا الأساس من التبويب يتم تصنيف المعايير المحاسبية طبقاً لنوع كل معيار، أي تبويب المعايير حسب إصدارها، فتجد المعيار الأول دولي والخاص بعرض القوائم المالية، ثم المعيار الثاني الدولي المخزون وهكذا، وفي هذه الحالة فإننا يكون لدينا (41) معيار اصدر حتى سبتمبر 2002، وإن كان الرقم الفعلي لهذه المعايير هو (34) معيار، وذلك بعد استبعاد بعض المعايير من القائمة، أو إعادة دمج مجموعة من المعايير المحاسبية في معيار واحد، مثال ذلك ما حدث للمعيار المحاسبي الدولي رقم واحد عام 1997 والذي دمج ثلاثة معايير محاسبية معا كما سوف يتضح في الأجزاء التالية.

ونرى أن تناول المعايير المحاسبية طبقاً للأساس النوعي يفقد القيمة النفعية لهذه المعايير ولا يبرز علاقة الترابط والتكامل بين هذه المعايير مع بعضها البعض، خاصة مع تعدد معايير المحاسبة وتنوع مجالاتها المحاسبية.

2.2 تبويب المعايير طبقاً لنوع القوائم المالية:

طبقاً لهذا التبويب فإنه يمكن إعادة تبويب المعايير المحاسبية طبقاً لنوع القائمة المرتبطة بها، وفي هذا الصدد فإن المعايير يمكن تقسيمها طبقاً للمجموعات التالية:

أ. الميزانية (المركز المالي):

ويمكن أن يرتبط بهذه القائمة المعايير المحاسبية التالية:

- معيار دولي رقم (1) المخزون.
- معيار دولي رقم (16) الممتلكات والمعدات.
- معيار دولي رقم (28) الاستثمارات في شركات شقيقة.
- معيار دولي رقم (31) التقارير المالية عن المشروعات المشتركة.
- معيار دولي رقم (32) الأدوات المالية - الإفصاح والعرض.
- معيار دولي رقم (36) انخفاضات في الأصول.
- معيار دولي رقم (37) المخصصات والالتزامات العرضية.
- معيار دولي رقم (38) الأصول غير الملموسة.
- معيار دولي رقم (39) الأدوات المالية الاعتراف والقياس.
- معيار دولي رقم (40) الاستثمارات والممتلكات.

ب. قائمة الدخل:

ويمكن أن يرتبط بهذه القائمة المعايير التالية:

1. معيار دولي رقم (8) صافي ربح أو خسائر الفترة والأخطاء الجوهرية والتغييرات في السياسات المحاسبية.
2. معيار دولي رقم (12) الضرائب على الدخل.
3. معيار دولي رقم (17) التأجير.
4. معيار دولي رقم (18) الإيرادات.
5. معيار دولي رقم (21) تأثير التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية.
6. معيار دولي رقم (23) تكلفة الاقتراض.

ج. قائمة التدفقات النقدية:

ويرتبط بهذه القائمة معيار محاسبي دولي رقم (7) بعنوان قوائم التدفق النقدي.

وتبدو أهمية التبويب السابق للمعايير المحاسبية في مجال التطبيق العملي، فهناك من المحاسبين المسؤولين عن إعداد قائمة التدفق النقدي، واليعض مسئول عن قائمة الدخل واليعض الآخر مسئول عن الميزانية أو قائمة المركز المالي.

ووفقاً لهذا التبويب يستطيع المحاسب أن يتعرف على أهم معايير المحاسبة الدولية التي يجب أن يطلع عليها ويدرك مكوناتها عند إعدادها

تتضمن المبادئ منها عدة من الترتيبات في جميع معايير المحاسبة الدولية خاصة في مثل تعدد وتنوع مجالات إصدار المعايير المحاسبية.

صنفتك يستطيع الحساب في ضوء هذا التبرير إمكانية تحديد المعايير المعنى بها ككلما ظهر تنوع لبعض من هذه المعايير، فعلم الاعتماد على هذا التبرير يؤدي إلى إرباك الممارسين للمهنة وربما عدم إمكانية تتبع تكلفة التعميلات الصادرة بشأن بعض المعايير المحاسبية والتي تحتاج إلى مزيد من الوقت والمال.

إلا أنه ربما قد يوجه لهذا التبرير انتقاداً أساسياً في أن بعض المعايير ربما قد لا تستطيع تصنيفها طبقاً لهذا التبرير السابق مثال ذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) الزراعة، كما أن هناك بعض من المعايير المحاسبية يمكن أن تشترك ضمن أكثر من قائمة مثال ذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (23) تكلفة الاقتراض، فإذا اتبعنا المعالجة القياسية التي يقضى بها المعيار فإنه يصنف ضمن المعايير المرتبطة بقائمة الدخل، بينما إذا اتبعنا المعالجة المسموح بها فإن هذا المعيار من الممكن تصنيفه ضمن قائمة المركز المالي (الميزانية).

3.2 تبويب المعايير طبقاً للوظيفة المحاسبية

حتى وقت قريب كان ينظر للوظائف المحاسبية على أنها تقتصر على وظيفتي القياس والإفصاح، حيث يشير القياس إلى التعبير الكمي عن المعاملات الاقتصادية والتي تحدث بين المنشأة والغير في وحدات قياس مكمية، بينما يشير الإفصاح إلى الكشف عن نتائج المعلومات المالية وذلك

في القوائم المالية المنشورة حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات التنوع، إلا أن معايير المحاسبة الدولية أضحت وظيفة قائمة للمحاسبة ترتبط بالعرض PRESENTATION وتعني في أي مكان ضمن القوائم المالية سوف يتم عرض المعلومات المالية، هل ضمن الأصول المتدفقة أو الأصول غير المتداولة؟ هل باعتبارها أداة حق ملكية أو لها التزام مالي؟ هذه هي الوظيفة الثالثة للمحاسبة، ونحل أسباب الاهتمام بكمية عرض البيانات المالية إنما لتحقيق أهداف متنوعة نحل أهمها من وجهة نظر المؤلف هو خدمة وظيفة التحليل المالي، فالمحاسبة لا تنتج البيانات المالية كهدف في حد ذاته وإنما كوسيلة لتحقيق غايات، فبموجب الاستخدام والاستفادة من ما تنتجه من بيانات مالية فإنها تصبح أي البيانات المالية عديمة الفائدة والنفع، وسوف تبرز أهمية عرض البيانات المالية داخل صلب القوائم لأغراض خدمة التحليل المالي في أجزاء تالية.

وفي ضوء ما سبق يتضح أن هناك وظائف محاسبية ثلاثة هما العرض، الإفصاح، القياس، وبناء على هذه الوظائف يمكن إعادة تبويب معايير المحاسبة الدولية كما يلي:

(أ) المعايير المحاسبية المرتبطة بوظيفة العرض:

يمكن تصنيف المعايير المرتبطة بوظيفة العرض كما يلي:

1. معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية.
2. معيار المحاسبة الدولي رقم (8) صافي ربح أو خسائر القوة والأخطاء الجوهرية والتغيرات في السياسات المحاسبية.

3. معيار المحاسبة الدولي رقم (32) الأدوات المالية - الإفصاح والعرض.

وتجدر الإشارة الدولي رقم (32) رغم ما يتضمن من موضوعات ترتبط بالإفصاح إلا أن الجزء الأكبر منه يرتبط بكيفية عرض البيانات المالية.

(ب) المعايير المحاسبية المرتبطة بوظيفة الإفصاح:

يمكن تصنيف المعايير المرتبطة بوظيفة الإفصاح فيما يلي:

1. معيار المحاسبة الدولي رقم (7) قوائم التدفق النقدي.
2. معيار المحاسبة الدولي رقم (8) صافي ربح أو خسائر الفترة والأخطار الجوهرية والتغيير في السياسات المحاسبية.
3. معيار المحاسبة الدولي رقم (10) الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية.
4. معيار المحاسبة الدولي رقم (14) التقارير القطاعية.
5. معيار المحاسبة الدولي رقم (15) المعلومات التي تعكس تأثير التغيير في الأسعار.
6. معيار المحاسبة الدولي رقم (24) الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة.
7. معيار المحاسبة الدولي رقم (27) القوائم المالية الموحدة.
8. معيار المحاسبة الدولي رقم (29) التقرير المالي في الدول ذات التضخم الجامح.

9. معيار المحاسبة الدولي رقم (30) الإفصاح عن القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية الشبيهة.
10. معيار المحاسبة الدولي رقم (31) التقرير المالي عن الحصص في المشروعات المشتركة.
11. معيار المحاسبة الدولي رقم (33) نصيب السهم من الأرباح.
12. معيار المحاسبة الدولي رقم (34) القوائم المالية الفترية.

(ج) المعايير المحاسبية المرتبطة بوظيفة القياس:

يمكن تصنيف المعايير المرتبطة بوظيفة القياس فيما يلي:

1. معيار المحاسبة الدولي رقم (2) المخزون.
2. معيار المحاسبة الدولي رقم (11) عقود الإنشاءات.
3. معيار المحاسبة الدولي رقم (12) الضرائب على الدخل.
4. معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الممتلكات والمعدات.
5. معيار المحاسبة الدولي رقم (17) التأجير.
6. معيار المحاسبة الدولي رقم (18) الإيراد.
7. معيار المحاسبة الدولي رقم (19) منافع العاملين.
8. معيار المحاسبة الدولي رقم (20) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.
9. معيار المحاسبة الدولي رقم (21) تأثير التغيير في أسعار صرف العملات الأجنبية.
10. معيار المحاسبة الدولي رقم (22) تكلفة الاقتراض.

11. معيار المحاسبة الدولي رقم (26) المحاسبة والتقارير عن خطط التقاعد.

12. معيار المحاسبة الدولي رقم (28) الاستثمارات في الشركات الشقيقة.

13. معيار المحاسبة الدولي رقم (35) العمليات المتوقفة.

14. معيار المحاسبة الدولي رقم (36) التخفيضات في الأصول.

15. معيار المحاسبة الدولي رقم (37) المخصصات والالتزامات العرضية.

16. معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الأصول غير الملموسة.

17. معيار المحاسبة الدولي رقم (39) المشتقات المالية الاعتراف والقياس.

18. معيار المحاسبة الدولي رقم (40) الاستثمارات في الممتلكات.

19. معيار المحاسبة الدولي رقم (41) الزراعة.

ويتضح مما سبق أن تبويب معايير المحاسبة الدولية في علاقتها بالوظائف المحاسبية الثلاثة السابقة قد استوعب أغلب المعايير المحاسبية، وتبرز أهمية هذا التبويب من الناحية العملية، حيث يستطيع المحاسب الاعتماد على مجموعة معايير القياس المحاسبي خلال الفترة المالية، وعندما يطلب منه القيام بإعداد القوائم المالية السنوية أو الفترية فإنه يستعين في هذا الوقت بمجموعة معايير المحاسبة المرتبطة بوظيفتي الإفصاح والعرض.

الفصل الثالث

معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بوظيفة العرض

معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بوظيفة العرض،

مقدمة،

يتناول هذا الفصل المعايير المحاسبية والدولية المرتبطة بوظيفة العرض، وهي المعايير ارقام (1)، (8)، (32) طبقا للتزقيم الدولي.

ويقصد بوظيفة العرض في أي مكان سوف يتم عرض المعلومات المالية فعلى سبيل المثال هل سوف يتم العرض في صلب الميزانية أم في الإيضاحات المتممة؟ ثم هل سوف يتم عرض البيان المالي ضمن الأصول المتداولة أو الأصول غير المتداولة؟ ثم هل سوف يتم عرض البيان المالي المرتبط بمجموعات الأصول (المتداولة أو غير المتداولة) بشكل منفصل أم بشكل مجمع؟ كما تمتد وظيفة العرض إلى أي من الأساليب التي يمكن بها عرض البيانات المالية، فعلى سبيل المثال هل من الممكن عرض البيان على أساس نوعي أو على أساس وظيفي؟ فمثلا المصروفات هل سوف يتم عرضها اجور، خامات، مصروفات أخرى، أم إنه سوف يتم عرضها إلى مصروفات تشغيل ومصروفات توزيع ومصروفات توزيع ومصروفات إدارية، هذا فضلا عن قواعد أخرى مرتبطة بكيفية العرض مثال ذلك المقاصة والمقارنة والثبات في العرض.

معايير المحاسبة الدولية رقم (1) المعدل عرض القوائم

المالية

Presentation of Financial Statements

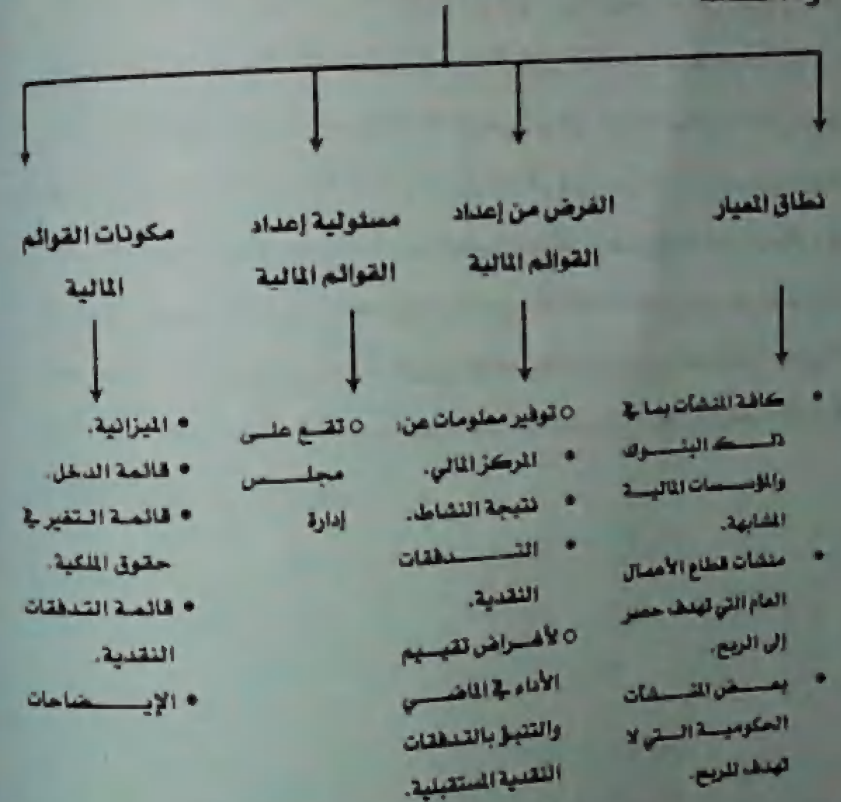
تاريخ التعديل 1997

المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) المعدل.

عرض القوائم المالية

Presentation of Financial Statements

أولاً المقدمة



ثانياً: الاعتبارات العامة عند عرض القوائم المالية:

- الالتزام بتطبيق كافة معايير المحاسبة الدولية.
- عند حدوث خروج عن تطبيق أحد أو بعض هذه المعايير يشار إلى ذلك في صلب القوائم المالية.

ثالثاً: السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية:

- تطبيق السياسات المحاسبية التي جاءت بمعايير المحاسبة الدولية.
- في حالة عدم وجود معيار دولي أو تفسير من لجنة معايير المحاسبة الدولية، يجب على الإدارة الاعتماد على الحكم الشخصي في وضع سياسة محاسبية بحيث تتفق مع القضايا المشابهة وذات العلاقة والتي صدر بشأنها معايير، وأن تتفق مع التعريفات الواردة بمعايير المحاسبة الدولية.

رابعاً: اعتبارات خاصة عن إعداد القوائم المالية:

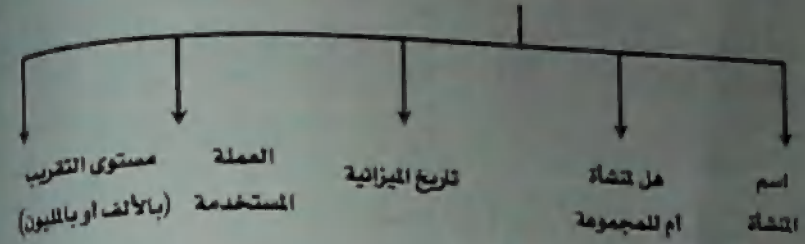


الاستحقاق الثبات في العرض الأهمية النسبية المقاصة المعلومات المقارنة.

خامساً: تحديد القوائم المالية:

- المعلومات الأخرى المرفقة (لا تطبق عليها معايير المحاسبة الدولية).

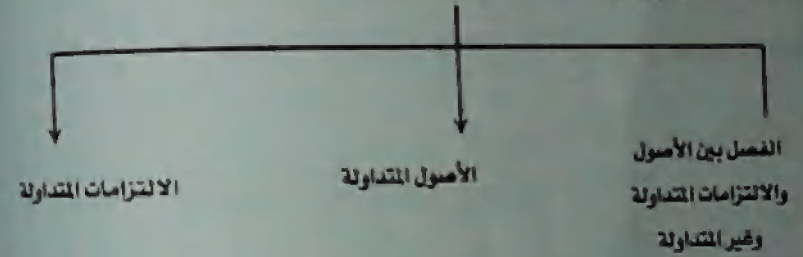
• عرض المعلومات التالية بشكل بارز:



سادسا: فترة إصدار القوائم المالية: (سنة مالية):

سابعا: التوقيت: يراعى عدم تأخير تاريخ نشر القوائم المالية.

ثامنا: الميزانية:



• معلومات يتم عرضها في صلب الميزانية.

• معلومات يتم عرضها في صلب الميزانية أو في الإيضاحات.

تاسعا: قائمة الدخل:

• معلومات يتم عرضها في صلب قائمة الدخل.

معلومات يتم عرضها في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات.

عاشرا: قائمة التغير في حقوق الملكية:

الحادي عشر: قائمة التدفقات النقدية:

(المعيار المحاسبي الدولي رقم 7).

الثاني عشر: الإيضاحات المتممة للقوائم المالية:

المكونات:

- أهم السياسات المحاسبية المتبعة.
- الإفصاح التفصيلي عن بيانات تم عرضها في القوائم المالية.
- بيانات إضافية لم يتم عرضها في أي من القوائم المالية.
- يراعى عرض الإيضاحات بالترتيب.

شركة ا ب ج

الميزانية في 31 ديسمبر 2002

الأصول	2002/12/1	2002/12/31
الأصول طويلة الأجل		
الأصول الثابتة	x	x
مشروعات تحت التنفيذ	x	x
الشهرة	x	x
استثمارات في شركات شقيقة وتابعة	x	x
الأصول الأخرى	x	x
مجموع الأصول طويلة الأجل	x	x
الأصول المتداولة		
الخزائن	x	x
عملاء ومدينون وأوراق قبض	x	x
حسابات مدينة لدى الشركات القابضة والتابعة والشقيقة	x	x
دفقات مقدمة	x	x
استثمارات متداولة	x	x
النقدية وما في حكمها	x	x
مجموع الأصول المتداولة	x	x

الالتزامات المتداولة	x	x
مخصصات	x	x
بنوك سحب على المكشوف	x	x
الموردون وأرصدة دائنة أخرى	x	x
حسابات دائنة مستحقة للشركات القابضة والتابعة والشقيقة	x	x
قروض قصيرة الأجل	x	x
الجزء المستحق خلال سنة من القروض طويلة الأجل	x	x
مجموع الالتزامات المتداولة	x	x
رأس المال العامل (أصلية الأصول أو الالتزامات المتداولة)	x	x
إجمالي الاستثمار	xx	xx
يتم تمويله على النحو التالي:		
حقوق المساهمين	x	x
رأس المال المدفوع	x	x
الاحتياطات	x	x
أرباح (أو خسائر) مرحله	x	x
أرباح (أو خسائر) العام قبل	x	x

التوزيع		
إجمالي حقوق المساهمين	x	x
الالتزامات طويلة الأجل		
قروض من البنوك	x	x
قروض من شركات قابضة وتابعة وشقيقة	x	x
أخرى	x	x
	x	x
	xx	xx

قائمة الدخل

شركة أ ب ج

قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2002.

2001	2002	
x	x	المبيعات/الإيرادات
(x)	(x)	تكلفة المبيعات/الحصول
		على الإيراد
x	x	مجموع الربح
x	x	إيراد تشغيل أخرى
(x)	(x)	مصاريف التوزيع
(x)	(x)	مصاريف إدارية وعمومية
(x)	(x)	مصاريف تشغيل أخرى
x	x	الأرباح الناتجة من التشغيل
(x)	(x)	مصاريف تمويلية
x	x	إيرادات استثمارات في شركات شقيقة أو تابعة
x	x	الأرباح قبل الضرائب
x	x	ضريبة الدخل

الأرباح بعد الضريبة	x	x
نصيب حقوق الأقلية	(x)	(x)
صافي الربح من النشاط	x	x
بنود غير عادية	(x)	(x)
صافي ربح الفترة	x	x
نصيب السهم في الأرباح	x	x

قائمة التغيير في حقوق الملكية

شركة ا ب ج

عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2002:

الإجمالي	الأرباح المرحلة	احتياطي إعادة التقييم	الاحتياطات (تذكر تفصيلاً)	الاحتياطي القانوني	راس المال	
x	x	(x)	x		x	الرصيد في 31 ديسمبر 2000
(x)	(x)					التغيرات في السياسات المحاسبية
x	x	(x)	x	x	x	الرصيد المعدل
x		x				الفائض من إعادة تقييم الأصول
x		(x)				المعجز من إعادة تقييم الاستثمارات
x	(x)	x				صافي الأرباح والخسائر التي لم

						تتأثر بها قائمة الدخل
x	x					صافي ربح العام
	(x)			x		المحمول للاحتياطي القانوني
(x)	(x)					توزيعات الأرباح
x					x	إصدار أسهم نقدية
x	x	(x)	x	x	x	الرصيد في 31 ديسمبر 2001
(x)		(x)				المعجز من إعادة تقييم الأصول
x		x				الفائض من إعادة تقييم الاستثمارات
(x)	(x)	(x)				صافي الأرباح والخسائر التي لم تتأثر بها

						قائمة الدخل
x	x					صافي ربح العام
	(x)			x		المحول للاحتياطي القانوني
(x)	(x)					توزيعات الأرباح
	(x)		(x)		x	إصدار أسهم من الاحتياطات
x	x	(x)	x	x	x	الرصيد في 31 ديسمبر 2002

وتغيير السياسات المحاسبية

ملخص بأهم الملاحظات على معيار المحاسبة الدولي رقم (8) :

1. ان فلسفة عرض قائمة الدخل تعتمد على التفرقة بين مصادر الدخل المحققة من مصادر عادية وأخرى مصادر غير عادية، وأن مصادر الدخل العادية تنقسم إلى نشاط رئيسي وأخرى فرعية، ولعل هذا التمييز يفيده في إمكانية التنبؤ بالإيرادات التشغيلية الجارية خلال فترات قادمة على عكس الحال بالنسبة للدخل الناتج عن الأنشطة غير العادية.

2. انه من الضروري تبويب الأنشطة المستبعدة من النشاط الرئيسي في بند مستقل ولا يجب أن يخلط مع الأنشطة المستمرة للمنشأة حتى لا يظن القارئ أن إيرادات النشاط الرئيسي بما فيها النشاط المستبعد سوف تستمر تحققها في العام التالي.

3. أن الأخطاء الجوهرية التي حدثت في سنوات سابقة وتم اكتشافها هذا العام مثل الأخطاء الحسابية أو الناتجة عن السهو يتم معالجتها أما معالجة قياسية بإظهار آثارها على رصيد أول المدة من الأرباح المرحلة أو معالجة بديلة مسموح بها بإظهار آثارها على قائمة دخل السنة الحالية.

4. أن التغييرات في التقديرات المحاسبية، مثال ذلك زيادة العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، اكتشاف ديون سبق اعتبارها ديون جيدة واتضح أنها ضمن الديون المعدومة، فإنه من الضروري إثبات آثار

معايير المحاسبة الدولية رقم (8) صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية، وتغيير السياسات المحاسبية.

Net Profit or Loss for The Period
Fundamental Errors and
Changes in Accounting Policies

تاريخ التعديل 1993



ذلك على الفترة الحالية أو الفترة الحالية والضترات المستقبلية على أن تظهر في مكانها ضمن قائمة الدخل.

5. أن التغييرات في السياسات المحاسبية تحدث بسبب وجود تشريع، أو معيار محاسبي، أو إفصاح أفضل من الوضع الحالي ويتم معالجتها بأثر مستقبلي اعتبار من السنة التالية للاكتشاف وذلك في حال تمرر حصر آثارها بشكل دقيق، بينما تعالج بأثر رجعي في حالة حصر آثارها وذلك بمعالجة قياسية ضمن رصيد أول المدة من الأرباح المرحلة أو بمعالجة مسموح بها ضمن قائمة دخل السنة الحالية.

مثال عملي على تغيير السياسات المحاسبية:

تضمن التقرير السنوي السابع والثلاثون للشركة الكويتية للأغذية (الأمريكانا) ش.م.ك عن العام المالي المنتهي في 2001/12/31 ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ما يلي:

تغيير في السياسة المحاسبية:

اتبعت الشركة معيار المحاسبة الدولي رقم 39، الأدوات المالية - التحقق والقياس للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2001، وفقاً للأحكام الانتقالية لذلك المعيار الجديد، قامت الشركة بالمحاسبة عن التغييرات ابتداء من 1 يناير 2001 ولم يتم إعادة إدراج أرقام المقارنة وتم إعادة إدراج جميع الاستثمارات المحتفظ بها لغرض المتاجرة والمتاحة للبيع بالقيمة العادلة بذلك التاريخ وتم تسجيل الربح أو الخسارة غير المحققة الناتجة من إعادة التقييم ضمن الأرباح المرحلة، سابقاً كانت الاستثمارات تتكون

من الاستثمارات المدرجة والمحتفظ بها، كاستثمارات قصيرة الأجل ويتم تقييمها على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل على أساس إجمالي بتاريخ الميزانية..... هذا وقد أدى هذا التغيير في السياسة المحاسبية إلى زيادة قيمة الاستثمارات بغرض المتاجرة بمبلغ 301.547 دينار كويتي والاستثمارات المعدة للبيع 7.669.208 دينار كويتي، ولقد تم إدراج إجمالي الزيادة البالغة 7970.755 دينار كويتي عن التغيير في السياسة المحاسبية في الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة، تم إظهار هذا التعديل ضمن بيان التغييرات في حقوق المساهمين المجمع.

تطبيقات على المعيار المحاسبي الدولي (8) صافي ربح أو خسارة لفترة الأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية:

الحالة الأولى: (النشاط المستبعد).

فيما يلي قائمة الدخل التي أعدتها إحدى الشركات المساهمة عن الفترة المالية المنتهية في 30 / 6 / 2002.

قائمة الدخل:

300000		إيرادات (المبيعات)
200000		(-) تكلفة المبيعات
100000		مجموع الربح
	300	إيرادات تشغيل أخرى
	(2000)	مصرفات توزيع
	(3000)	مصرفات إدارية
	(5000)	م. تشغيلي أخرى
(8000)		
92000		الأرباح الناتجة عن التشغيل
8000		+ - مكاسب بنود غير عادية
100000		صافي الربح

فإذا علمت أن:

- تتعامل الشركة في ثلاثة منتجات (س. ص. ع) وأنه تقرر استبعاد إنتاج المنتج ع من الميزج البيعي اعتباراً من العام المالي المنتهى في 6/30 / 2002.

- أن إيرادات المنتج ع 150000 بينما تكاليف إنتاجه 100000 دينار.

المطلوب: بيان الممارسة المحاسبية السليمة للأنشطة المستبعدة طبقاً لما يقضى به معيار المحاسبة الدولي (8) وبيان أهمية ذلك.

إرشادات الحل:

قائمة الدخل:

150000 دينار		إيرادات (المبيعات)
100000		(-) تكلفة المبيعات
50000		مجموع الربح عن الأنشطة المستمرة
50000		+ - أرباح عن النشاط المستبعد
	3000	إيرادات تشغيل أخرى
	(2000)	مصرفات توزيع
	(3000)	مصرفات إدارية
	(5000)	م. تشغيلي أخرى
(8000)		
92000		الأرباح الناتجة عن التشغيل
8000		+ - مكاسب بنود غير عادية
100000		صافي الربح

الحالة الثانية: معالجة الأخطاء الجوهرية.

إحدى الشركات المساهمة أظهرت بعض بياناتها المالية عن عام 2000 ما يلي:

الأصول الثابتة 100000 دينار

مجمع اهلاك الأصول الثابتة (25%) 25000

صافي الربح قبل الضرائب 40000

رصيد ارباح مرحلة اول المدة 30000

فإذا علمت أن:

1. أن صافي ربح قبل الضرائب عن عام 2001 بلغ 70000 دينار.
2. أنه لا توجد أي إضافات أو استبعادات على الأصول الثابتة خلال عام 2001.
3. اكتشف خلال عام 2001 أن إهلاك الأصول الثابتة كان يجب احتسابه بنسبة 15% بينما تم احتسابه في عام 2000 بنسبة 25%.
4. أن ضرائب الدخل 30%.

المطلوب:

بيان أثر تصويب الأخطاء الجوهرية السابقة في القوائم المالية للشركة المنتهية في 31/12/2001 طبقاً لما يقضى به معيار المحاسبة الدولي رقم (8) وذلك طبقاً لـ

أ. المعالجة القياسية

ب. المعالجة البديلة المسموح بها.

المعالجة القياسية		المعالجة البديلة المسموح بها	
جزء من قائمة الدخل 2001		جزء من قائمة الدخل 2001	
صافي الربح	70000	إهلاك ثابتة	(15000)
قبل الضرائب			
(-) الضرائب	(21000)	+ تصحيح أخطاء جوهرية	(10000)
30 %			
صافي الربح	49000	صافي الربح قبل الضرائب	80000
		الضرائب 30%	(24000)
		صافي الربح	56000
جزء من الميزانية 2001		جزء من الميزانية 2001	
الأصول الثابتة	100.000	الأصول الثابتة	100.000
(-) مجمع	(30.000)	(-) مجمع	(30.000)
الإهلاك	70.000	الإهلاك	70.000

جزء من قائمة التغير في حقوق الملكية 2001		جزء من قائمة التغير في حقوق الملكية 2001	
رصيد أول المدة قبل التعديل	58000	رصيد أول المدة قبل التعديل	58000
		(30000 - 28000)	
		بعد الضرائب (30 × 40000)	
		+ تصحيح أخطاء جوهرية بعد الضرائب	
		7000	
		49000	
		رصيد آخر الفترة من الأرباح المرحلة	114000
رصيد آخر الفترة	114.000		

ملاحظة:

يتضح أن الفرق بين قائمة دخل 2001 طبقاً للمعالجة القياسية والمعالجة البديلة، هو (7000) ويمثل الخطأ المحاسبي بعد تصحيحه وبعد الضرائب، حيث تزيد أرباح المعالجة البديلة بهذا المقدار إلا أنه في قائمة التغير في حقوق الملكية تم إضافة (7000) ضمن رصيد أول المدة من

الأرباح المرحلة كمعالجة قياسية ولم يحدث ذلك بالطبع في المعالجة البديلة، إلا أنه بوجه عام تتساوى اثر المعالجتين على رصيد الأرباح المرحلة آخر العام 2001 مع اختلاف مكان تسوية معالجة الأخطاء الجوهرية سواء في قائمة الدخل أم في قائمة التغير في حقوق الملكية.

الحالة الثالثة: تغيير في التقديرات المحاسبية.

اشترت إحدى المنشآت أصل ثابت في 1/1/2000 وبلغت تكلفة الدفترية مبلغ 10000 دينار، وقدر عمره الإنتاجي بمقدار عشر سنوات، كما قررت المنشأة الاعتماد على طريقة القسط الثابت ولا توجد قيمة كخردة للأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

فإذا علمت أنه في 31/2/2002 (بعد إهلاك عامين) وقبل إعداد ميزانية عام 2002 أعيد تقدير العمر الإنتاجي للأصل وقدر عمره بمقدار 10 سنوات أخرى واعتبر ذلك تغيير في التقدير المحاسبي.

المطلوب: بيان اثر التغير المحاسبي طبقاً لما يقضى به معيار المحاسبة الدولي (8).

• بيان مكان إظهار اثر التغير في التقدير المحاسبي.

لإرشادات الحل:

ميزانية عام 2000

الأصول الثابتة	10000	
(-) مجمع الإهلاك	(1000)	
	9000	

ميزانية عام 2001

الأصول الثابتة	10000	
(-) مجمع الإهلاك	(2000)	
	8000	

بينما في ميزانية عام 2002 يتم احتساب الإهلاك على الرصيد المتبقي من صافي التكلفة الدفترية وبذلك يحتسب الإهلاك خلال السنة 2002 (والسنوات التالية كما يلي):

صافي التكلفة الدفترية	=	8000	800 دينار
العمر الإنتاجي		10	

ميزانية عام 2002

الأصول الثابتة	10000	
(-) مجمع الإهلاك	(2800)	
	7200	

الحالة الرابعة: تغيير السياسة المحاسبية.

أظهرت البيانات التالية ضمن ميزان مراجعة إحدى الشركات في 2002/12/31.

فوائد اقتراض مدينة 10000

رصيد أرباح مرحلة من العام الماضي 50000

أرباح العام 80000

فإذا علمت أن:

قررت المنشأة تغيير سياسة تحميل تكلفة الاقتراض من المعالجة القياسية (ضمن قائمة الدخل) إلى المعالجة البديلة المسموح بها بأثر رجعي علما بأن فوائد الاقتراض عن الأعوام السابقة بلغت 20000 دينار، وتبلغ نسبة الضرائب على الدخل 30 %.

والمطلوب:

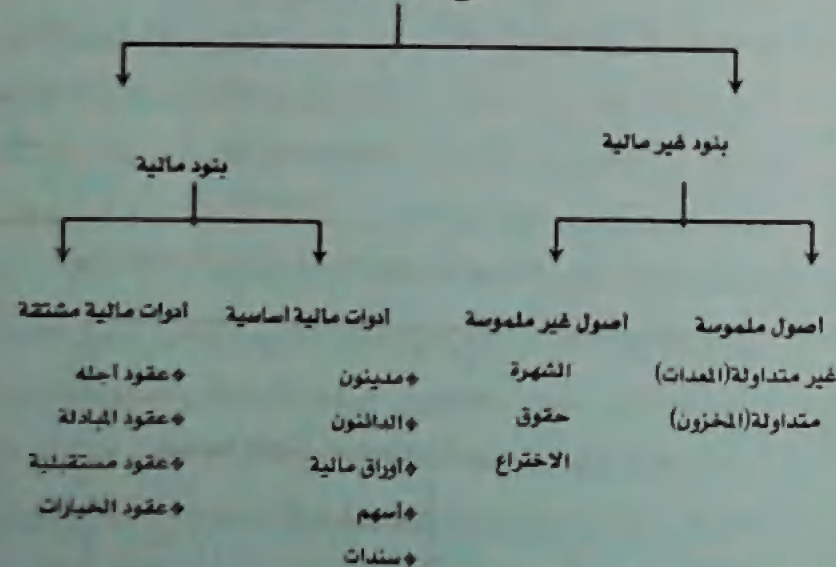
بيان أثر تغيير السياسة المحاسبية طبقا لما يقضى به معيار المحاسبة الدولي رقم (8) وذلك:

- باتباع المعالجة القياسية.
- باتباع المعالجة البديلة المسموح بها.

المعيار المحاسبي الدولي رقم (32)
الأدوات المالية: الإفصاح والعرض
Financial Instruments:
Disclosure and Presentation
(تاريخ التعديل 1998)

معيار المحاسبة الدولي رقم (32) الأدوات المالية الإفصاح والعرض.

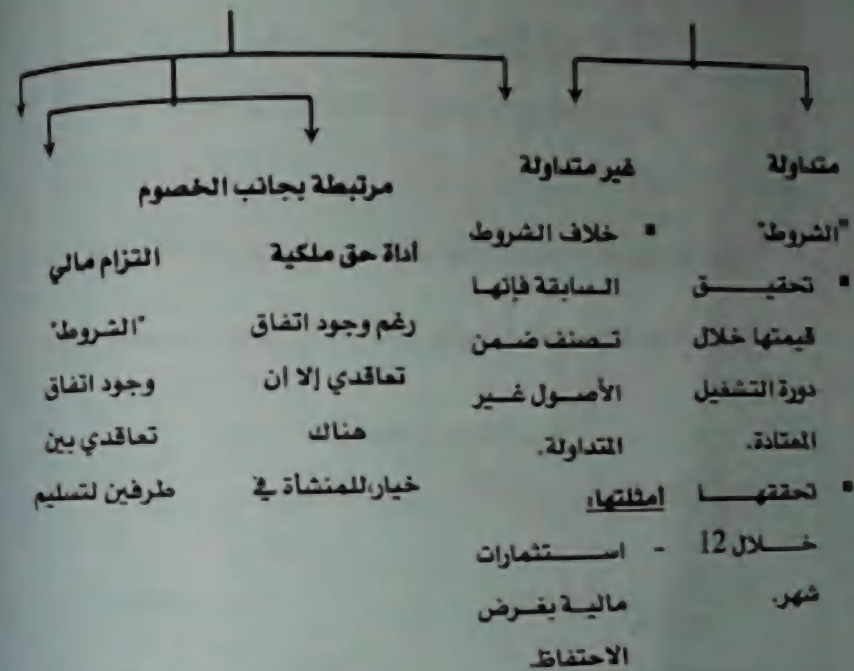
أنواع بنود الميزانية



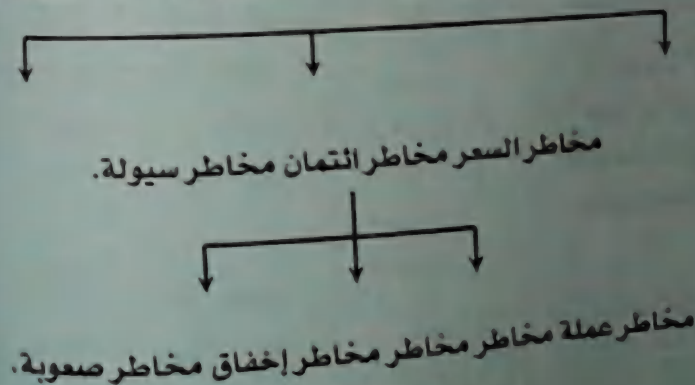
المعالجة البديلة		المعالجة القياسية	
قائمة الدخل		قائمة الدخل	
90000	أرباح قبل الضرائب (80000)+ 10000 فوائد مدينة	80000	أرباح العام قبل الضرائب
20000	+ الأثر المجمع لتغير السياسة المحاسبية	24000	(-) ضرائب الدخل 30%
110000	الأرباح قبل الضرائب	56000	صافي الربح
(33000)	(-) الضرائب 30%	قائمة الأرباح المحتجزة	
77000		50000	رصيد أول المدة قبل التعديل
قائمة الأرباح المحتجزة		21000	+ الأثر المجمع لتغير السياسة المحاسبية $\times (10000 + 20000)$ 70%
ولرصيد أول المدة 50000		56000	+ أرباح الفترة
77000	+ أرباح العام	127000	رصيد آخر المدة
127000	رصيد آخر المدة		

تبويب الأدوات المالية الأساسية

مرتبطة بجانب الأصول



تبويب المخاطر المرتبطة بالأدوات المالية والتي يجب الإفصاح عنها:



سعر الفائدة السوق أحد الأطراف الحصول على في الوفاء بالتزاماته أموال لمقابلة التزامات مالية.

ملخص بأهم الملاحظات على معيار المحاسبة الدولي رقم (32):

1. أن بنود القوائم المالية التي تعتبر ضمن الأدوات المالية هي بنود تتصف بالخصائص التالية:

- وجود اتفاق تعاقدى بين المنشأة والغير.
- بموجب الاتفاق السابق يتم تسليم أو تسلم نقدية أو أصول مالية أخرى.

2. هناك اتفاقيات تعاقدية تحدث بين المنشأة والغير ولا يترتب عليها تسليم أو تسلم نقدية أو أصل مالي، ومن ثم لا تعتبر ضمن الأدوات المالية، من أمثلة ذلك تعاقد المنشأة مع الغير على أن يسلم للمنشأة أصل ثابت في فترة لاحقة، في هذه الحالة لا تصنف هذه المعاملة ضمن الأدوات المالية.

3. أن الفرق بين أداة حق الملكية والالتزام المالي رغم أنها ضمن الأدوات المالية هو وجود إنفاق تعاقدى بين طرفين لاستلام أو تسلم نقدية من أحد الأطراف وتطبيق هذه الخاصية على الالتزام المالي، أما أداة حق الملكية يكون للمنشأة حق اختيار في تسليم نقدية لحملة الأسهم وعلى ذلك لا تعتبر التزام مالي.

4. أنه من الضروري عند تصنيف الأدوات المالية من حيث أنها التزام مالي أو حق ملكية الاعتماد على الجوهر وليس الشكل عند عرضها

ضمن الميزانية، فعلى سبيل المثال هناك أسهم ممتازة تشتمل على شروط إلزامية مثل قيام المنشأة المصدرة لها بدفع فائدة ثابتة لحملة هذه الأسهم، فبالرغم من أن هذه الأسهم في شكلها أداة حق ملكية، إلا أنها في جوهرها التزام مالي ويجب تصنيفها على أنها التزام مالي.

5. هناك أدوات مالية مركبة تحمل بعض خصائص الالتزام المالي وأيضا خصائص أداة حق الملكية، مثال ذلك السندات التي تحمل التزام مالي وذلك بمقتضاه تلتزم المنشأة بتسليم نقدية لحملة السندات، كما تتضمن هذه السندات في ذات الوقت حق لحاملها في تحويلها إلى أداة حق ملكية، في مثل هذه الحالة يجب عرض الأدوات المالية المركبة بطريقة مستقلة عن كل من أداة حق الملكية والالتزام المالي.

6. هناك أدوات مالية مشروطة مثال ذلك الكفالات البنكية (خطاب الضمان) وتحدث عندما لا يستطيع المقرض الوفاء بالتزاماته، في هذه الحالة يكون على الكفيل (البنك) الوفاء نيابة عن المقرض، وفي هذه الحالة فإن هذه الأدوات المالية ليست مؤهلة للاعتراف بما في صلب القوائم المالية.

7. لا يجوز إجراء مقاصة بين أصل مالي والتزام مالي وإظهار صافي المبلغ في الميزانية إلا إذا كان للمنشأة حق قابل للتنفيذ قانونا لإجراء المقاصة، وتتوى المنشأة التسوية بينها وبين الغير على أساس صافي المبلغ.

8. أن جميع الأدوات المالية الأساسية يتم الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية، بينما أغلب الأدوات المالية المشتقة يتم الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المتممة ولا يتم الإفصاح عنها ضمن صلب القوائم المالية.

الفصل الرابع
معايير المحاسبة الدولية المرتبطة
بوظيفة الإفصاح

مقدمة:

يتناول هذا الفصل الوظيفة الثانية من الوظائف المحاسبية والمرتبطة بالإفصاح Disclosure، ويقصد بالإفصاح الكشف والإظهار عن النتائج المحاسبية في القوائم المالية، فالمحاسب عليه أن يقدم معلومات كافية لترشيد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ ما يبدو لهم من قرارات، ويتطلب الإفصاح المفاضلة بين أمرين متعارضين من أجل تحديد نوعية وكمية المعلومات المفصح عنها وهما:

- الإفصاح عن قدر كاف من التفاصيل المختلفة التي يكون من شأنها ترشيد مستخدمي القوائم المالية.
- اختصار وتكثيف المعلومات حتى يتيسر فهمها لأن التفاصيل الشديدة في المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم قد يترتب عليها صعوبة استيعابها، هذا مع الأخذ في الاعتبار تكلفة إعداد هذه المعلومات.

ويوجه عام هناك ثلاثة وسائل للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالقوائم المالية أشارت إليها معايير المحاسبة المصرية والدولية وهي:

1. الإفصاح في صلب القوائم مثال ذلك في قائمة الدخل، الميزانية وهكذا.
2. الإفصاح ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.
3. الإفصاح في قوائم مالية إضافية مرفقة للقوائم المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، ويحدث ذلك على سبيل المثال عند التعبير عن آثار التغير في الأسعار على قيم ويتود القوائم المالية من خلال أساس القيمة الجارية أو أساس القوة الشرائية العامة للنقود.

الانتهاء من إعداد قوائمها المالية في تاريخ الميزانية، فعلى سبيل المثال يفرض أن تاريخ الميزانية

2002/12/31 فإنه غالباً ما تكون هناك فترة لاحقة تأتي بعد هذا التاريخ لاستكمال إعداد القوائم المالية وكذلك اعتمادها من قبل الجمعية العمومية للمساهمين وغالباً ما تكون ثلاثة أشهر، هذه الفترة تسمى الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

4. هناك نوعان من الأحداث اللاحقة:

أ. أحداث تؤكد أو تكذب ما جاء في القوائم المالية مثال ذلك أن المنشأة قد توافرت لها بيانات بأن أحد العملاء معرض للإفلاس فتم اعتبار إجمالي الدين المستحق عليه من قبل الديون المدومة وتم مراعاة ذلك عند تكوين مخصص الديون المشكوك فيها، وحدث إفلاس بالفعل في تاريخ تالي لتاريخ الميزانية وقبل اعتماد الميزانية، أو قد يحدث العكس ويعيد هيكلية مديونية هذا العميل وبالتالي لا داعي لإعدام الدين بالكامل وهنا يجب العودة مرة أخرى إلى أرقام القوائم المالية وتعديلها قبل إصدار القوائم المالية خلال فترة الأحداث اللاحقة.

ب. أحداث لا حقه لتاريخ الميزانية لا تستوجب العودة إلى أرقام القوائم المالية وتعديلها وإنما فقط يكتفي بالإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة طالما كانت هامة وجوهرية.

مثال ذلك تعرضت الخزائن للحريق بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية، مثل هذه الأحداث تستوجب الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المتممة.

5. توزيعات الأرباح الخاصة بالفترة المحاسبية موضوع القوائم المالية والتي يتم اقتراح أو إقرار توزيعها بعد تاريخ الميزانية وقبل اعتماد القوائم المالية يجب تسويتها أو الإفصاح عنها.

مثال عملي للإفصاح عن الأحداث اللاحقة:

نشرت جريدة الأهرام بتاريخ 2001/3/21 القوائم المالية المتصورة لشركة مصر بني سويف للأسمنت عن السنة المالية المنتهية في 31/12/2000، وقد تضمنت الإيضاحات المتممة ما يلي:

الأحداث اللاحقة:

أ. عقد تعديل القرض:

في 2001/1/24 تم تعديل عقد القرض مع بنك مصر بزيادته إلى 380.244 مليون جنيه مصري بنفس الشروط السابقة مع تعديل فترة السماح لتنتهي بعد عام من تاريخ بداية الإنتاج بحد أقصى مايو 2002 يتم خلالها حساب العائد وقيدته على القرض.

ب. عقد استقلال المحاجر

في 2001/1/31 قامت الشركة بعقد اتفاق مع محافظة بني سويف بخصوص شراء المواد الخام اللازمة لإنتاج الشركة من المحاجر المتاحة بالمحافظة بمنطقتين جبل النور ووادي غياضة والتي تشمل الحجر الجيري والطفلة والرمل والجبس ولائحته التنفيذية والتعليمات المنظمة لذلك.

**" تطبيقات على المعيار المحاسبي الدولي رقم (10)
الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ
الميزانية**

الحالة الأولى: (الخسائر المحتملة).

رفعت دعوى قضائية من أحد الأفراد ضد إحدى الشركات المساهمة في 2002/6/1 وقبل إعداد القوائم المالية للشركة في 6/30 وبسؤال المستشار القانوني للشركة تبين أن هناك احتمال أن تتعرض الشركة لدفع تعويض مقداره 90000 دينار إذا ما استطاع صاحب الدعوى إثبات إدانة الشركة.

المطلوب:

بيان اثر ذلك على دفاتر والقوائم المالية للشركة المساهمة في 2002/6/30 في ضوء ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (10).

إرشادات الحل:

دفتر اليومية:

90000	من ح / أ خ	
	إلى ح / مخصص	90000
	تعويضات قضائية	

حـ / ١.٠

90000 مخصص تعويضات

الميزانية:

90000 مخصص تعويضات

يلاحظ مما سبق أنه تم الاعتراف بمبلغ الخسائر المحتملة كمصروف والتزام وفقا لتوافر الشروط التي حددها المعيار المشار إليه في الفقرة (8) وهي:

- أنه من الممكن تقدير مبلغ الخسارة.
- هناك عوامل تؤكد نشأة التزام على المنشأة.

الحالة الثانية: الأرباح الطارئة.]

تعاقدت إحدى الشركات المساهمة يوم 29/6/2002 وقبل تاريخ الميزانية في 30/6/2002 مع إحدى الشركات الأخرى على تنفيذ أعمال جديدة اعتبار من بداية السنة المالية الجديدة التي تبدأ في 1/7/2002، وأنه من المنتظر أن تحقق الشركة المساهمة أرباحا كبيرة تقدر بمبلغ 3000000 دينار خلال السنة المالية الجديدة.

المطلوب:

بيان أثر ما سبق على القوائم المالية للشركة المساهمة في 30/6/2002 وفقا لما جاء في معيار المحاسبة الدولي رقم (10).

إرشادات الحل:

طبقا للمعيار المشار إليه فإنه لا يجوز إدراج الأرباح الطارئة في القوائم المالية كأيراد أو كإيراد، إلا أنه يجب إفصاح عنها ضمن الإيضاحات المتممة إذا كان من المحتمل تحقيقها "الفقرة 16".

كذلك أوضحت المادة (22) من المعيار المشار إليه أن يتضمن الإفصاح عن الظروف الطارئة (في هذه الحالة أرباح طارئة) عن ما يلي:

- طبيعة الظرف الطارئ.
- عوامل عدم التأكد التي قد تؤثر على النتائج المستقبلية.
- تقدير الأثر المالي أو ذكر عدم إمكانية تقديره

الحالة الثالثة: [الأحداث اللاحقة التي تؤثر على القوائم المالية]:

إحدى الشركات في 30/6/2002 صنفت العملاء من حيث إمكانية السداد ونسبة مخصص الديون المشكوك فيها كما يلي:

فئات العملاء	المبلغ	نسبة المخصص	مبلغ المخصص
ارصدة عملاء جيدة	100000	صفر	صفر
ارصدة عملاء متوسطة	100000	5%	5000
ارصدة عملاء رديئة	100000	10%	10000
إجمالي	300000		15000

ثم اتضح للشركة في 8/1 وقبل إصدار القوائم المالية أن أحد العملاء المصنفين ضمن أرصدة عملاء جيدة قد أفلس لظروف طارئة وقدر المبلغ المستحق عليه مقدار 20000 دينار.

المطلوب:

بيان اثر ما سبق على القوائم المالية للشركة في 2002/6/30

إرشادات الحل:

طبقاً للفقرة (25) يجب تسوية الأصول والالتزامات نتيجة للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي توفر أدلة إضافية تساعد في تقدير المبالغ المتعلقة بالظروف التي كانت قائمة في تاريخ الميزانية، وعلى ذلك يعاد احتساب مخصص الديون المشكوك فيها في ضوء الأحداث اللاحقة

ويعدل الرصيد السابق حسابه طالما لم يتم إصدار الميزانية بعد وذلك كما يلي:

مسلسل	فئات العملاء	المبلغ	نسبة المخصص	المبلغ المخصص
1	ديون جيدة	80000	صفر	صفر
2	ديون متوسطة	100000	5%	5000
3	ديون رديئة	100000	10%	10000
4	ديون معدومة	20000	100%	20000
	إجمالي			35000

الحالة الرابعة: (الأحداث اللاحقة التي تؤثر على القوائم المالية).

عودة لبيانات الحالة الأولى ويفرض أن القضاء قد أصدر حكمه ببراءة الشركة بتاريخ

2002/8/1، رغم قيام الشركة بتكوين مخصص تعويضات قضائية بمبلغ 90000 دينار، وأن تاريخ اعتماد القوائم المالية من قبل الجمعية العمومية سوف يكون بتاريخ 2002/8/5.

المطلوب:

بيان اثر ما سبق على القوائم المالية في تاريخ 2002/6/30 في ضوء ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (10).

إرشادات الحل:

في ضوء الأحداث اللاحقة فإنه من الضروري إلغاء المخصص السابق تكوين ضمن ميزانية 2002/6/30 طالما لم تصدر بعد هذه القوائم المالية ولم يتم اعتمادها قبل الجمعية العمومية للمساهمين.

الحالة الخامسة: الأحداث اللاحقة التي تستوجب الإفصاح.

في 2002/6/30 تم جرد مخزون إحدى الشركات وقدرت قيمته التي سوف تظهر في ميزانية 2002/6/30 بمبلغ 30.000 ديناراً إلا أنه في 2002/7/5 حدث حريق هائل بمخازن الشركة أدى إلى خسائر قدرت بمبلغ 20.000 دينار.

المطلوب:

بيان اثر ما سبق على القوائم المالية في 2002/6/30 طبقاً لما يقتضيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (10).

إرشادات الحل:

ما حدث يمثل أحداث لاحقة لا تستوجب تعديل في أرقام ميزانية 2002/6/30. بينما تستوجب الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، طبقاً لما جاء بالفقرة (28) من المعيار المشار إليه والتي تنص على أن:

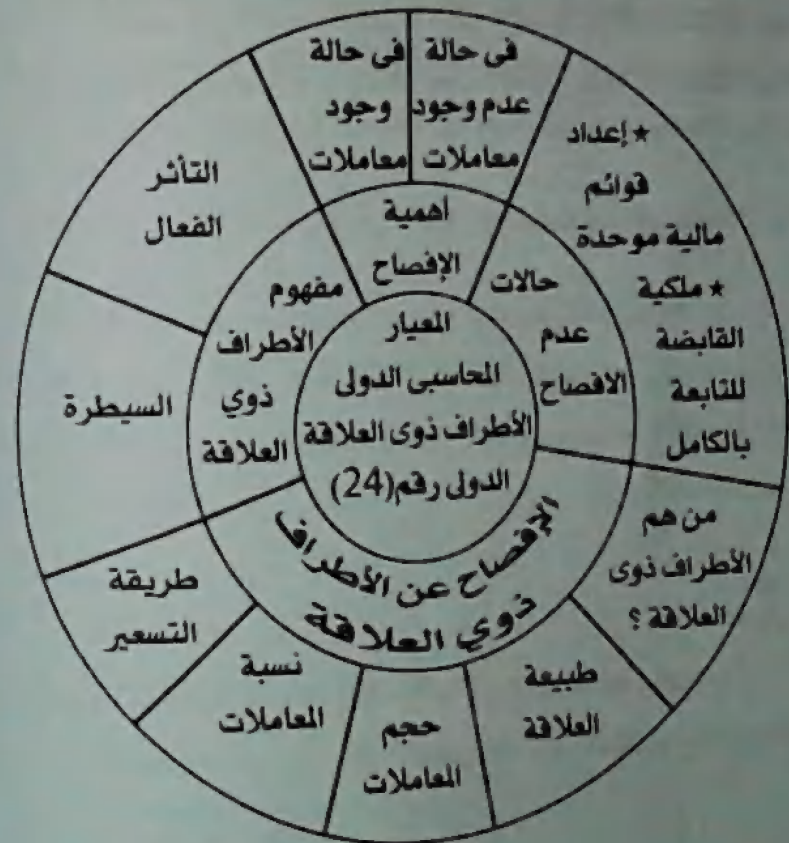
"يجب عدم إجراء تسويات على الأصول والالتزامات إذا وقعت أحداث بعد تاريخ الميزانية.... إلا أنه يجب الإفصاح عنها إذا كانت مهمة."

معييار المحاسبة الدولي رقم (24)

الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

Related Party Disclosure

تاريخ التعديل 1994



أهم الملاحظات على المعيار المحاسبي الدولي (24) الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة:

1. أن المنشأة التي يعد لها المحاسب قوائم مالية عليه أن يتساءل هل هناك جهات أخرى (شركات أو أفراد) تمارس سيطرة مباشرة أو غير مباشرة عليه لـ حالة الامتلاك أكثر من 50% من اسهم المنشأة، أو أن الغير له تأثير فعال على المنشأة محل المحاسبة من خلال امتلاك الغير لنسبة ملكية من 20% إلى 50% في هذه الحالة تظهر الأطراف ذوي العلاقة.
2. يجب الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة الذين يسيطرون على المنشأة أو يؤثرون عليها وذلك سواء كان هناك:

1. معاملات بين المنشأة محل المحاسبة والأطراف ذوي العلاقة لأن الأطراف من غير ذوي العلاقة ويتعاملوا مع المنشأة بحاجة إلى التعرف من خلال القوائم المالية على من هم الذين يؤثرون ويسيطرون على المنشأة، فقد تلزم الأطراف ذوي العلاقة المنشأة التي يسيطرون عليها في الدخول في معاملات قد لا يحبذها الأطراف الأخرى غير ذوي العلاقة ويتعاملون مع المنشأة، أو أن هذه المعاملات التي تحدث بين المنشأة محل المحاسبة والأطراف ذوي العلاقة لها طابع خاص في التسعير وربما تكون مجانية، كل ذلك يجب الكشف عنه لخدمة قارئ القوائم المالية العادي خاصة من غير ذوي العلاقة ويتعامل مع المنشأة محل المحاسبة، حيث أن هذه القوائم

المالية (المركز المالي ونتيجة الأعمال) قد تتأثر بحكم وجود هذه المعاملات بين المنشأة والأطراف ذوى العلاقة.

ب. حتى لو لم يكن هناك معاملات بين المنشأة محل المحاسبة والأطراف ذوى العلاقة فإن قوائمها المالية سوف تتأثر، فعلى سبيل المثال قد تنهى شركة تابعة علاقتها مع منشأة أخرى بمجرد اقتناء الشركة القابضة للشركة التابعة أو الشقيقة محل المحاسبة والتقرير، أو أن تعطى الشركة القابضة تعليمات للشركة محل المحاسبة والتقرير بعدم القيام ببعض الأنشطة مثال ذلك أنشطة البحوث والتطوير.

3. هناك حالات معينة لا تستوجب قيام المنشأة محل المحاسبة والتقرير والإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة خاصة في حالات إعداد قوائم مالية مجمعة بين المنشأة محل المحاسبة والتقرير والشركة القابضة التي تسيطر عليها.

4. يجب الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة بغض النظر عن وجود معاملات مع الأطراف ذوى العلاقة خاصة في حالات السيطرة.

5. تتضمن عناصر المعلومات التي يجب الإفصاح عنها بشأن الأطراف ذوى العلاقة على ما يلي:

أ. من هم الأطراف ذوى العلاقة.

ب. طبيعة العلاقة (مساهم - مسيطر).

ج. مبلغ أو نسبة المعاملات.

د. طريقة التسمير المتبعة.

تطبيقات على المعيار المحاسبي الدولي (24) الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة.

حالة عملية:

بافتراض أن جميع المعاملات هامة، اجب بإيجاز عن المطلوب من البنك الذي تحت اسمه خط في كل المواقف المبينة أدناه:

• هل الإفصاح مطلوب بموجب معايير المحاسبة الدولية؟

• ما الذي ينبغي الإفصاح عنه؟

1. يملك بنك (أ) 12% من البنك (ب) وتتم المحاسبة عن استثمارات فيه باستخدام طريقة التكلفة، وخلال السنة منح بنك (ب) قرض قيمته 4000000 دينار لبنك (أ).

2. اشترى بنك (ج) 51% من بنك (د) في أثناء السنة وسوف يتم إدماج بنك (د) في القوائم المالية المجمعة، وقد منح بنك (د) قرض قيمته 2 مليون دينار إلى بنك (ج) أثناء السنة محققا إيراد فوائد قدره 100000 دينار ولم يظهر الإيراد والمصرف بين البنكين في القوائم المالية المجمعة.

3. بنك (هـ) يقوم بمنح ائتمان وتسهيلات بكافة أنواعها لمستشفى الحكمة وهي مؤسسة لا تهدف إلى الربح، ورئيس بنك (هـ) هو عضو عامل في مجلس إدارة المستشفى، وفي خلال السنة المنتهية في 31 ديسمبر 1997 منح بنك (هـ) قروض قيمتها 2000000 دينار

لمستشفى الحكمة بقي منها 400000 دينار دون سداد في 31 ديسمبر 2002.

4. بنك (ح) هو البنك الأم لبنكين شقيقين وهما بنك (ط) وبنك (ك) وقد اقترض بنك (ط) مليون دينار لبنك (ك) في أول يناير في السنة المالية المنتهية في 31/12/2001 وكان القرض بدون ضمان وبسعر فائدة يعادل ما تقدمه البنوك التجارية الأخرى، ويسدد عند الطلب، وفي خلال السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2001 استحققت فوائد على القرض قدرها 100.000 دينار تم سدادها وظل القرض قائماً في 31 ديسمبر 2001.

لإرشادات الحل:

1. الإفصاح طبقاً للفقرة (3) من المعيار المحاسبي الذي يعتبر الأطراف من ذوى العلاقة إذا كان لطرف منهم القدرة على السيطرة على الطرف الآخر أو التأثير عليه بدرجة ملموسة في اتخاذ القرارات الخاصة في النواحي المالية والتشغيلية وهذا لا ينطبق على البنك (أ).

2. لا يلزم الإفصاح عن الطرف ذي العلاقة طبقاً للفقرة (4) من المعيار حيث تم دمج بنك (د) في الميزانية المجمعة وتم استبعاد جميع المعاملات بين البنكين عن معاملات الأطراف ذوى العلاقة.

3. حيث أن رئيس البنك (هـ) عضو عامل في مجلس الإدارة فإنه يستطيع التأثير على القرارات المالية وقرارات التشغيل الخاصة بمستشفى الحكمة وينبغي أن تفصح القوائم المالية لبنك (هـ) عن

علاقة هذا الشخص بمستشفى الحكمة وطبيعة المعاملات بين المنشأتين وقيمتها بالدينار وأي أرصدة مدينة أو دائنة قائمة في نهاية السنة.

4. من الواضح أن (ك) و(ط) ينطبق عليها تعريف الطرف ذوى العلاقة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي لذلك ينبغي أن يفصح بنك (ك) عن طبيعة علاقته لبنك (ط) وبيان المعاملة الخاصة بالقرض وقيمة القرض وشروطه وقيمة الفوائد المستحقة والمدفوعة خلال السنة والمبلغ المتبقي من القرض دون سداد في نهاية السنة.

الحالة الثانية:

حدد dl من الحالات التالية تستوجب الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة أو لا تستوجب الإفصاح طبقاً لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي (24).

الحالات	تستوجب الإفصاح	لا تستوجب الإفصاح
(1) المعاملات المتبادلة بين منشآت المجموعة عند إعداد القوائم المالية المجمعة.		
(2) شركة تابعة مملوكة بالكامل لشركة قابضة غير مسجلة بمصر ومسجلة بالولايات المتحدة الأمريكية.		
(3) شركة تابعة تسيطر عليها شركة قابضة ولا يتم إعداد قوائم مالية مجمعة.		
(4) شركة تؤثر عليها شركة أخرى نتيجة لامتلاك 30٪ من حقوق ملكيتها ولا تعد قوائم مالية مجمعة.		
(5) منشأة تخضع لرقابة الدولة تتعامل مع منشأة أخرى تخضع لرقابة الدولة.		

إرشادات الحل:

لا تستوجب الإفصاح (5.1)

تستوجب الإفصاح (4.3.2)

الحالة الثالثة:

نشرت جريدة الأهرام بتاريخ 21 مارس 2001 القوائم المالية المنشورة لشركة مصر بنى سويف للأسمنت عن السنة المالية المنتهية بتاريخ 2000/12/31 وقد تضمنت الإيضاحات المتممة على ما يلي:

المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة:

يتم التعامل مع الأطراف ذوي العلاقة بنفس شروط التعامل مع الأطراف الأخرى.

المطلوب:

حدد في ضوء ما جاء في معيار المحاسبة الدولي رقم (24) ما إذا كان الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة كما جاء بالحالة السابقة يتفق مع متطلبات ما جاء بالمعيار المحاسبي المشار إليه أم لا.

إرشادات الحل:

تضمن المعيار المحاسبي الدولي (24) الإفصاح عن العناصر

التالية (الفقرة 23):

- إشارة إلى حجم المعاملات سواء في شكل قيمة أو نسبة ملائمة.
- مبالغ أو نسب ملائمة للبند القائمة.
- سياسات التسعير.

وعلى ضوء ما سبق يتضح أن الإفصاح عن سياسات التسعير هو فقط الذي اكتفت بالإشارة إليه الشركة المذكورة دون الإفصاح عن البنود الأخرى التي تضمنها المعيار.

معايير المحاسبة الدولية رقم (27)

القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات

في الشركات التابعة

Consolidation Financial Statements

تاريخ التعديل 1998



أهم الملاحظات على المعيار المحاسبي الدولي رقم (27):

القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة،

1. هناك حالات قد لا تستدعي قيام الشركة القابضة بإعداد قوائم مالية موحدة وهي:

أ. إذا كانت الشركة القابضة (أ) مثلاً تمتلك شركة قابضة أخرى (ب) وأن الشركة القابضة (ب) تمتلك عدة شركات تابعة (س. ص. ع) مثلاً في هذه الحالة فإننا نضرب بين موقوفين:

- الموقف الأول: أن الشركة (أ) تمتلك الشركة (ب) بالكامل أي نسبة 100% ومن ثم فإن الشركة (ب) قد لا تكون مطالبة بإعداد قوائم مالية موحدة لها وشركاتها التابعة سوف تظهر بالكامل ضمن القوائم المالية المجمعة للشركة (أ).

- الموقف الثاني: أن الشركة (أ) تمتلك بشكل كامل 90% من التابعة فإن الشركة (ب) غير مطالبة بإعداد قوائم مالية موحدة لها وشركاتها التابعة بشرط الحصول على موافقة أصحاب حقوق الأقلية في الشركة (ب).

ب. لا يتم دمج الشركات التابعة في القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة في الحالتين التاليتين:

- أن الشركة القابضة تحتفظ بالشركة التابعة بشكل مؤقت وتنوي القابضة التخلص منها بالبيع في المستقبل القريب.

- أن هناك قيود صارمة على الشركة التابعة طويلة الأجل مثل أن تكون الشركة القابضة مصرية والشركة التابعة سودانية وأن هناك قيود في السودان لتحويل الأرباح أو أموال للخارج من أو إلى الشركة القابضة، في هذه الحالة يمكن عدم قيام الشركة القابضة المصرية بعدم دمج شركاتها التابعة السودانية ضمن القوائم المالية الموحدة.

وتجدر الإشارة إلى أنه في الحالات السابقة فإن الشركة القابضة تظهر استثماراتها في الشركات كبند استثمار طويل الأجل.

2. بخلاف الحالات السابقة فإنه يجب على شركة قابضة أن تصدر قوائم مالية موحدة تدمج فيها كل الشركات التابعة سواء كانت أجنبية أو محلية.

ويحق للشركة القابضة أن تعد قوائم موحدة متى توافرت الشروط التالية:

□ شروط الملكية: أي تمتلك 50% فأكثر من حقوق الملكية في الشركات التابعة.

□ شرط التحكم: مثال ذلك التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركة التابعة بناء على اتفاق.

3. في جميع الأحوال يجب أن تدمج الشركة القابضة الشركات التابعة لها في القوائم الموحدة حتى لو لم يكن هناك تماثل في الأنشطة.

مثال ذلك الشركة القابضة مؤسسة مالية بينما الشركة التابعة شركة صناعية، فإنه في هذه الحالة يجب إعداد قوائم مالية موحدة للمجموعة ككل.

4. عند تنفيذ إجراءات التجميع وإعداد القوائم المالية الموحدة فإنه يجب استبعاد استثمارات القابضة في التابعة من القوائم المالية للشركة القابضة، واستبعاد نصيب القابضة في حقوق ملكية التابعة، وإظهار حقوق الأقلية وإظهارها بالقوائم الموحدة كما يراعى تطابق تواريخ القوائم المالية، واتباع نفس السياسات المحاسبية، واستبعاد أي معاملات متبادلة بين شركات المجموعة المراد إعداد قوائم مالية موحدة لها.

5. في حالة قيام الشركة القابضة بإعداد قوائم مالية مستقلة لها فإن استثمارات التابعة يمكن أن تظهر في هذه القوائم بأي من الطريقتين التاليتين:

أ. طريقة حقوق الملكية: يوجد حساب واحد فقط هو حساب الاستثمارات ولا يوجد حساب لدخل الاستثمارات، نظراً لأنه يدرج في حساب الاستثمارات ما يلي:

قيمة استثمارات القابضة في التابعة	♦ ♦ ♦	
نصيب القابضة في أرباح التابعة	♦ ♦ ♦	+
توزيعات الأرباح التي تحصل عليها القابضة من التابعة	♦ ♦ ♦	-
رصيد استثمارات القابضة في التابعة الذي سوف يظهر في الميزانية المستقلة للشركة القابضة.		=

ب. طريقة التكلفة: وتستلزم هذه الطريقة توافر حسابين لدى الشركة القابضة، الأول بقيمة الاستثمارات، الثاني بقيمة توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الشركة القابضة.

6. عند إعداد القوائم المالية الموحدة فإنه يجب الإشارة في الإيضاحات المتممة لها عن أي من الحالتين التاليتين:

- حالة إعداد قوائم مالية موحدة.

قائمة بالشركات التابعة الهامة:

اسم الشركة	بلد التأسيس أو الإقامة	الحصة في حقوق الملكية	الحصة في قوة التصويت

حالة استبعاد إحدى الشركات التابعة من القوائم المالية الموحدة. في هذه الحالة يجب ذكر الأسباب التي أدت إلى استبعاد الشركة التابعة من القوائم المالية الموحدة.

7. عند إعداد القوائم المالية المستقلة للشركة القابضة يجب أن توضح طريقة المحاسبة للشركة التابعة أي هل هي طريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة.

مثال عملي على القوائم المالية الموحدة:

تضمن التقرير السنوي السابع والثلاثون لسنة 2001 الصادر عن الشركة الكويتية للأغذية (أمريكانا) ش.م.ك القوائم المالية المجمعة للسنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2001 على ما يلي:

- ملخص أهم السياسات المحاسبية المتبعة:

يتم إعداد البيانات المالية المجمعة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، إن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد تلك البيانات المالية المجمعة هي أساس مماثل مع تلك السياسات المتبعة في البيانات المالية السنوية المجمعة للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2000.

1. أسس تجميع البيانات المالية،

تتمثل البيانات المالية المجمعة للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2001 البيانات المالية للشركة والشركات التابعة التي تملك الشركة

50% أو أكثر من رأسمالها أو تملك أقل من 50% من رأسمالها ولها سيطرة على سياساتها المالية والتشغيلية، يتم استبعاد كافة الأرصدة والعمليات المالية المتداخلة التي تمت بين هذه الشركات عند إعداد البيانات المالية المجمعة.

الشركات التابعة المجمعة هي:

اسم الشركة	بلد التأسيس
شركة أمريكانا العالمية (سينوي)	دولة الكويت
شركة الخليج العربي للأغذية والأسواق المركزية	دولة الكويت
شركة المطاعم الأهلية	المملكة العربية السعودية
شركة الأهلية للصناعات الغذائية	المملكة العربية السعودية
شركة الملابس العالمية	المملكة العربية السعودية
شركة البحرين والكويت للمطاعم	البحرين
شركة أدوات التجميل العالمية	المملكة العربية السعودية
الشركة الغذائية المتحدة	المملكة العربية السعودية
الشركة الكويتية للأغذية	جمهورية مصر العربية
الشركة الكويتية للأغذية	الإمارات العربية المتحدة

استثمارات في شركات زميلة:

بلد التأسيس	نسبة راس المال	المبلغ	31 ديسمبر 2001
جمهورية مصر العربية	48.73%	1.412.857	شركة القاهرة للصناعات الغذائية (هاينز)
الإمارات العربية المتحدة	32,49%	366.978	شركة غلفا للمياه المعدنية
جمهورية مصر العربية	40.8%	217.302	شركة أمريكانا للتنمية الزراعية

تطبيقات على المعيار المحاسبي الدولي (27)

القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن

الاستثمارات

في الشركات التابعة

الحالة الأولى:

حدد أي من الحالات التالية تستلزم معها إعداد القوائم المالية الموحدة:

الحالات	إعداد	عدم إعداد
1. شركة (ب) تملك في شركة (أ) 50% من حقوق التصويت فيها. ولها (3) أعضاء في مجلس إدارتها من (7) أعضاء.		
2. شركة (ح) تملك في شركة (أ) 50% من حقوق التصويت فيها. ولها (4) أعضاء في مجلس إدارتها من (7) أعضاء.		
3. شركة (د) تملك في شركة (أ) 40% من حقوق التصويت فيها إلا أنه بموجب عقد إدارة تتحكم (د) في السياسات المالية والتشغيلية للشركة (أ).		

إرشادات الحل:

- إعداد القوائم المالية الموحدة (2, 3, 4, 8)
- عدم إصدار قوائم مالية موحدة (1, 5, 6, 7)

4. شركة (د) تمتلك في شركة (أ) 60% من حقوق التصويت فيها.
5. شركة (ز) تملك في (أ) 40% من حقوق التصويت فيها.
6. شركة (ح) تملك في (أ) 51% وهناك قيود صارمة طويلة الأجل لتحويل أى أموال من الشركة (أ) للخارج.
7. شركة (ط) تملك 60% من حقوق التصويت في الشركة (أ) وهناك اتجاه لبيع الشركة (أ) خلال السنة القادمة.
8. شركة (ي) تملك 51% من حقوق التصويت في الشركة (أ) وتعمل (ي) في نشاط البنوك بينما تعمل (أ) في النشاط الصناعي.

الحالة الثانية:

الشركة (أ) اقتنت 100% من أسهم الشركة (ب) علماً بأن الشركة (ب) تملك الشركات التابعة (س، ص، ع) فهل يمكن إعفاء الشركة (ب) عن إعداد القوائم المالية الموحدة؟ وبفرض أنه في حالة ملكية (أ) لنسبة 95% من أسهم الشركة (ب) فهل يختلف الأمر؟ اشرح باختصار؟

الحالة الثالثة: الإجراءات التجميعية في ظل سيطرة القابضة على التابعة بنسبة 100%.

توافرت لديك البيانات التالية عن الشركتين (أ)، (ب).

ميزانية الشركة (أ) قابضة:

100	أصول طويلة الأجل	200	حقوق الملكية
100	استثمارات طويلة الأجل	100	خصوم متداولة
100	أصول متداولة		
300		300	

ميزانية الشركة (ب) تابعة:

100	أصول طويلة الأجل	100	حقوق الملكية
100	أصول متداولة	100	خصوم متداولة
200		200	

المطلوب: إعداد الميزانية المجمعة.

إرشادات الحل:

إجراءات التجميع هي:

أ. استبعاد (100) استثمارات طويلة الأجل من ميزانية الشركة القابضة.

ب. استبعاد (100) حقوق ملكية التابعة.

ج. تنفيذ عملية تجميع البنود المتشابهة.

الميزانية المجمعة:

200	أصول طويلة الأجل	200	حقوق الملكية
200	أصول متداولة	200	خصوم متداولة
400		400	

الحالة الرابعة: إجراءات التجميع في ظل سيطرة القابضة بنسبة تقل عن 100%.

ميزانية الشركة (أ) قابضة:

100	أصول طويلة الأجل	200	حقوق الملكية
75	استثمارات طويلة الأجل	75	خصوم متداولة
100	أصول متداولة		
275		275	

ميزانية الشركة (ب) التابعة:

100	أصول طويلة الأجل	100	حقوق الملكية
100	أصول متداولة	100	خصوم متداولة
200		200	

قائمة الدخل (أ)		قائمة الدخل (ب)	
إيرادات	400	إيرادات	150
مصروفات	200	مصروفات	50
صافي الربح	200	صافي الربح	100

المطلوب: إعداد الميزانية المجمعة.

إرشادات الحل:

- استبعاد استثمارات طويلة الأجل (75) من ميزانية القابضة.
- استبعاد نصيب القابضة في حقوق ملكية التابعة (75) من ميزانية التابعة.
- تحديد حقوق الأقلية في أصول التابعة كما يلي:

صافي أصول التابعة = الأصول - الخصوم

$$100 - 200 =$$

$$\text{نسبة ح. ق. الأقلية} = 25 \times 100 = 25$$

- تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة.

= نسبة حقوق الأقلية × صافي أرباح التابعة

$$= 25 \times 100$$

$$= 25$$

- إظهار حقوق الأقلية في الميزانية المجمعة بشكل منفصل عن حقوق الملكية والالتزامات.

- إظهار حقوق الأقلية في قائمة الدخل المجمعة مخصصة من أرباح المجموعة وبشكل منفصل.

الميزانية المجمعة:

200	أصول طويلة الأجل	200	حقوق الملكية
		175	خصوم متداولة
200	أصول متداولة	25	حقوق الأقلية
400		400	

قائمة الدخل المجمعة:

550	إيرادات
250	مصروفات
300	صافي أرباح المجموعة
25	(-) حقوق الأقلية في الأرباح
275	صافي الأرباح القابضة

الحالة الخامسة: (حالة اندماج + إعداد قوائم مالية موحدة).

أظهرت ميزانية إحدى الشركات القابضة بتاريخ 31/12/2001 ما يلي:

ميزانية القابضة:

2000	أصول طويلة الأجل	3000	حقوق الملكية
2000	أصول متداولة	1000	خصوم متداولة
4000		4000	

وقد اشترت الشركة القابضة 60% من أسهم الشركة التابعة بمبلغ 900، وقد قدرت القيمة العادلة للأصول طويلة الأجل للشركة التابعة بمقدار 900، وفيما يلي ميزانية الشركة التابعة.

ميزانية التابعة:

500	اصول طويلة الأجل	800	حقوق الملكية
500	اصول متداولة	200	خصوم متداولة
1000		4000	

المطلوب:

1. إثبات عملية الاندماج في دفاتر الشركة القابضة.
2. إعداد الميزانية المستقلة للشركة القابضة عقب الاندماج.
3. إعداد الميزانية المجمعة للمجموعة بعد الشراء.

وذلك في ضوء متطلبات معيار المحاسبة الدولي (22) المحاسبة عن اندماج الشركات، ومعيار المحاسبة الدولي (27) القوائم المالية الموحدة.

إرشادات الحل:

(1) المطلوب الأول: إثبات عملية الاندماج في دفاتر القابضة

من مذكورين

720 ح/ استثمارات في التابعة (60% × 1200)

180 ح/ الشهرة

900 إلى ح/ النقدية

ملاحظة الشهرة =

قيمة الشراء - (القيمة الحالية لصافي اصول التابعة × حصة القابضة).

$$180 = 900 - (1200 \times 60\%)$$

(2) المطلوب الثاني: إعداد الميزانية المستقلة للقابضة عقب الاندماج.

الميزانية المستقلة للقابضة:

2000	اصول طويلة الأجل	3000	حقوق الملكية
720	استثمارات طويلة الأجل		
180	الشهرة		
1100	اصول متداولة	1000	خصوم متداولة
4000		4000	

(3) المطلوب الثالث: إعداد الميزانية المجمعة.

الميزانية المجمعة:

2740	اصول طويلة الأجل	3000	حقوق الملكية
180	شهرة محل	1200	خصوم متداولة
1600	اصول متداولة	320	حقوق الأقلية
4520		4520	

يجب أن يلاحظ أن:

(1) تم تحديد قيمة الأصول طويلة الأجل كما يلي:

$$\begin{aligned} & \text{التكلفة الدفترية} = \text{التكلفة الدفترية مقدار التغير حصة للأصول طويلة} \\ & \text{الأجل} \end{aligned}$$

+ للأصول طويلة + في القيمة × القابضة في الشركة
القابضة لأجل في الشركة العادية التابعة.

$$2740 = 2000 + 500 + [(900 - 500) \times 60\%]$$

(2) تم تحديد حقوق الأقلية كما يلي:

$$= \text{صافي أصول التابعة طبقاً للتكلفة الدفترية} \times \text{حصة حقوق الأقلية}$$

$$800 = 40\% \times$$

$$320 =$$

ملاحظات:

1. تم تنفيذ عملية الاندماج طبقاً لطريقة الشراء، ويجب أن يلاحظ أنه في حالة زيادة تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي أصول التابعة تظهر الشهرة الموجبة، بينما الحالة العكسية تظهر الشهرة السالبة وتعالج في قائمة دخل الشركة التابعة.

2. تظهر الشهرة في القوائم المالية بمقدار الشهرة المشتراة فقط أي بمقدار حصة شراء القابضة في التابعة.

3. يتم تقييم صافي أصول الشركة التابعة على أساس التكلفة الدفترية + (نسبة حصة الشركة القابضة × التعديلات في القيمة العادية) أي أن التغيرات في القيمة العادية لصافي أصول التابعة لا تظهر بمقدار حصة حقوق الأقلية.

الحالة السادسة:

حدد في أي من التواريخ التالية يجب إعداد فيه القوائم المالية المجمعة:

(أ) تاريخ ميزانية الشركة القابضة 2001/12/31، بينما تاريخ

ميزانية الشركة التابعة 2002/3/31.

(ب) تاريخ ميزانية الشركة التابعة 2001/9/30، بينما تاريخ ميزانية

الشركة القابضة 2001/12/31.

الحالة السابعة:

شركة قابضة تمتلك 75% من الشركة التابعة وذلك بقيمة

استثمارات 750 دينار، وقد حققت الشركة التابعة أرباحاً صافية قدرها

200 دينار وتقرر توزيع 100 دينار.

المطلوب:

كيفية المحاسبة عن استثمارات الشركة القابضة في الشركة

التابعة عند إعداد الشركة القابضة القوائم المالية المستقلة وذلك

باستخدام:

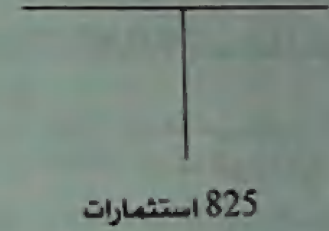
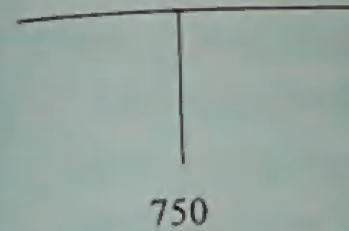
أ. طريقة حقوق الملكية.

ب. طريقة التكلفة.

إرشادات الحل:

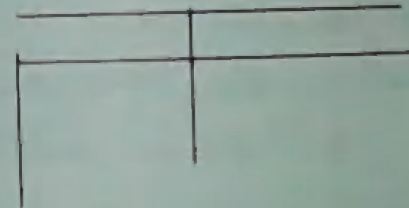
طريقة حقوق الملكية طريقة التكلفة:

ميزانية القابضة المستقلة ميزانية القابضة المستقلة.



استثمارات

قائمة الدخل المستقلة



توزيعات أرباح 75

تم تحديد هذا الرصيد كما يلي:

750 قيمة الاستثمارات

+ 150 75% من 1200 (أرباح)

- (75) توزيعات الأرباح

825 رصيد الاستثمارات

ويلاحظ من خلال المقارنة بين الطرفين التساوي الحسابي بين

الطريقتين وأن اختلفت المعالجة المحاسبية بينها.

المعيار الدولي رقم (20)،

المحاسبة عن المنح الحكومية والأفصاح عن المساعدات الحكومية

أولاً، نطاق المعيار:

• يتناول هذا المعيار ما يلي:

1. اكتشاف معارف جديدة.

2. مزيد من التفهم والاستيعاب لهذه المعارف.

• ولا يتناول هذا المعيار ما يلي:

1. مشاكل المحاسبة عن المنح في ظل تغيرات الأسعار.

2. المزايا الضريبية المقدمة للمنشأة (إعفاء... إهلاك إضافي).

3. مساهمة الحكومة في ملكية المنشأة.

ثانياً، تعريف المنح والمساعدات الحكومية:

1. تعريف المنح الحكومية:

• هي عبارة عن مساعدات حكومية في صورة تحويل موارد اقتصادية للمنشأة مقابل التزامها بالوفاء بشروط معينة تتعلق بأنشطتها سواء:

- كانت تلك الالتزامات مستقبلية.

- أو تمت في فترة ماضية.

• ولا ينسحب هذا التعريف على:

- المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمتها.

- المعاملات مع الحكومة التي لا تختلف عن المعاملات التجارية العامة.

2. تعريف المساعدات الحكومية:

• هي كل إجراء حكومي يهدف إلى منح مزايا اقتصادية طبقاً لمعايير معينة مثل:

- تقديم خدمات استشارية مجانية.

- تصريف كل أو جزء من الإنتاج.

• ولا ينسحب هذا التعريف على:

- مجهودات الحكومة للتأثير على الظروف الاقتصادية العامة مثل توفير البنية التحتية أو فرض قيود على المنافسين.

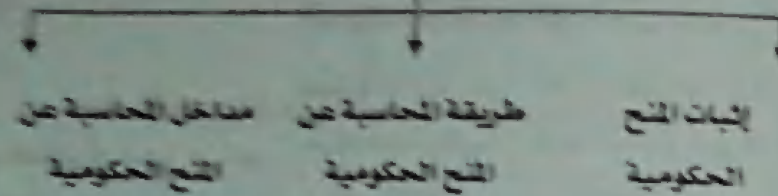
ثالثاً، أنواع المنح الحكومية:

• تتخذ المنح الحكومية إحدى ثلاث صور:

منح مرتبطة بأصول	منح مرتبطة بالتمويل	القروض متنازل عنها
حيث يكون الشرط الأساسي للحصول على المنحة هو قيام المنشأة بشراء أو إنشاء أصل طويل الأجل. ومع احتمال وجود شروط إضافية ملحقه بالمنحة مثل الموقع وتوقيت الاقتناء ومدة الاحتفاظ بالأصل.	مثل دعم الأسعار أو ضمان حد أدنى من الإيراد أو أي شيء خلاف الارتباط باقتناء الأصول ويطلق عليها أحياناً مسمى الإعانات.	وهي القروض الحكومية التي يتم التنازل عنها نظير وفاء المنشأة بتعهدات معينة.

وأيضاً، المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية:

- تتضمن المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية الجوانب التالية:



(1) إثبات المنح الحكومية:

تثبت المنح الحكومية نقدية وغير نقدية بالقيمة العادلة إذا كان هناك تأكيد مناسب من أمرين:

- مقدرة المنشأة على الوفاء بالشروط المصاحبة للمنحة.
- أن المنشأة سوف تحصل على المنحة فعلاً.

(2) طريقة المحاسبة عن المنح الحكومية:

- لا تتأثر طريقة المحاسبة عن المنح الحكومية بالأسلوب الذي تحصل به المنشأة عن تلك المنح.
- يتم إثبات المنح الحكومية كإيراد على مدار الفترات المالية التي تتحمل بالتكاليف اللازمة لتنفيذ شروط حصول المنشأة على المنحة وذلك بطريقة منتظمة على النحو التالي:

إثبات المنحة كإيراد غير عادي
إثبات المنحة كإيراد غير عادي
قائمة دخل الفترة:

يتم إثبات المنحة كإيراد غير عادي يوزع على عدة فترات مالية في حالة ما إذا كانت المنحة - مساوية للعمم الإنتاجي للأصل القابل للإهلاك إذا كانت المنحة في صورة هذا الأصل - مساوية لفترات الوفاء بالتزامات المنحة إذا كانت المنحة في صورة أصل غير قابل للإهلاك.

مثل:

منح المنشأة قطعة أرض لإقامة مبنى.

ملحوظة:

لا تضاف المنح بأي حال إلى حقوق الملكية بشكل مباشر.

(3) مداخل المحاسبة عن المنح الحكومية:

- يوجد مدخلان للمحاسبة عن المنح الحكومية هما:

مدخل رأس المال
مدخل الإيراد
(مستبعد)
(أوصى به المعيار)

يقضى هذا المدخل بإضافة قيمة المنحة مباشرة إلى حقوق المساهمين. مبرراته:

- أن المنحة وسيلة تمويل مكانها الميزانية. لا تعتبر المنحة إيراداً للمنشأة. مما يوجب المقابلة.

- يكفل هذا المدخل تطبيق أفضل لفرص الاستحقاق، حيث يتم توزيعها كإيراد على الفترات التي تتحمل بتكاليف تنفيذ اشتراطات تلك المنحة، فالحصول على المنحة في شكل أصل ثابت يفتح عنه تحمل إهلاكات وصيانة سنوية على مدى سنوات عمره الإنتاجي.
- أن ضرائب الدخل والضرائب والرسوم السلعية تحمل على الإيرادات - وجميعها نتاج سياسات مالية حكومية - ولما كانت المنح نتاجاً لنفس السياسات وجب معاملتها كذلك.

ملحوظة:

تقوم المنح الحكومية التي تتخذ صورة غير نقدية (أراضي وآلات... الخ) بالقيمة العادلة أو بقيمة رمزية ويكون القيد كالاتي:

xx من ح/الأصل

xx إلى ح/الإيرادات (منح حكومية)

خامساً: عرض المنح الحكومية:

يتم عرض المنح الحكومية على النحو التالي:

(1) عرض المنح الحكومية المرتبطة بأصول:

يتم عرض المنح الحكومية المرتبطة بأصول بإحدى طريقتين هما:

الطريقة الأولى: اعتبار قيمة المنحة إيراداً مؤجلاً يستنفذ على

مدار العمر الإنتاجي للأصل:

مثال:

عند استلام المنحة (يفرض أن قيمة المنحة 100.000 دينار):

القيد:

100.000 من ح/الأصل

100.000 إلى ح/إيرادات مؤجلة (منح حكومية)

وذلك في حالة التمويل الحكومي الكامل.

وفرض مساهمة المنشأة بمبلغ 40.000 دينار في تمويل شراء أو

إنشاء الأصل يكون القيد كالاتي:

100.000 من ح/ الأصل

إلى مذكورين

60.000 ح/ إيرادات مؤجلة (منح حكومية)

40.000 ح/ البنك (مساهمة المنشأة)

في نهاية كل سنة مالية. ويفرض أن العمر الإنتاجي للأصل 5 سنوات فإنه يتم تخفيض قيمة المنحة بنسبة تعادل معدل الإهلاك (20%) ويكون القيد كالتالي:

- في حالة التمويل الحكومي الكامل:

20.000 من ح/ إيرادات مؤجلة (منح حكومية)

20.000 إلى ح/ إيرادات غير عادية

- في حالة مساهمة المنشأة بمبلغ 40.000 [دينار]:

12.000 من ح/ إيرادات مؤجلة (منح حكومية)

12.000 إلى ح/ إيرادات غير عادية.

ملحوظة:

يكفل هذا الإجراء تخفيض عبء الإهلاك السنوي بمقدار نصيب السنة من تلك المنحة الحكومية.

الطريقة الثانية: اعتبار المنحة تخفيضاً من قيمة الأصل الثابت بما يؤثر مباشرة على عبء الإهلاك السنوي:

- في حالة التمويل الحكومي الكامل:

يكون رصيد ح/ الأصل صفراً

والإهلاك السنوي صفراً.

ملحوظة:

يتم الإفصاح عن القيمة العادلة للأصل في مرفقات الميزانية.

- في حالة المساعدة الحكومية في تمويل الأصل:

يكون رصيد ح/ الأصل مساوياً لمساهمة المنشأة فقط = 40000 دينار والإهلاك السنوي $(40000 \times 20\%) = 8000$ دينار

ملحوظة:

من الواضح أن الطريقة الأولى للمعالجة هي الأفضل.

(2) عرض المنح الحكومية المرتبطة بإيراد:

يتم عرض المنح الحكومية المرتبطة بإيراد بإحدى طريقتين:

الطريقة الأولى، طبقاً لهذه الطريقة يتم عرض المنح الحكومية في الجانب الدائن من قائمة الدخل إما في بند مستقل أو تحت عنوان رئيسي مثل إيرادات أخرى.

الطريقة الثانية، طبقاً لهذه الطريقة يتم عرض المنح الحكومية في الجانب المدين من قائمة الدخل مخصصة من المصروفات المرتبطة بها.

سادساً، رد المنح الحكومية:

(1) رد المنح الحكومية المرتبطة بأصول:

الحالة الأولى: اعتبار المنحة الحكومية إيرادات مؤجلة:

يتم إثبات استحقاق المنحة للدولة وإقتال حساب إيرادات مؤجلة وتحميل حساب أرباح وخسائر الفترة بالجزء المستنفذ منها خلال السنوات السابقة وكذا قد اعتبرناه خفضاً متراكماً من عبء الإهلاك السنوي ويكون القيد كالاتي:

من مذكورين

xx ح/ إيرادات مؤجلة (منح حكومية) - بقيمة الرصيد

xx ح/ أ - بالقيمة المستنفدة

إلى ح/ الدولة (بكامل المنحة)

إثبات رد المنحة:

xx من ح/ الدولة

xx إلى ح/ البنك

الحالة الثانية: اعتبار المنحة تخفيضاً من قيمة الأصل:

يتم إثبات استحقاق المنحة للدولة بتعليق القيمة الدفترية للأصل أو تخفيض رصيد حساب الإيراد المؤجل بالقيمة الواجبة الرد مع تحميل الإيرادات مباشرة بقيمة مجمع الإهلاك الإضافي الذي كان يجب أن تتحمله المنشأة لو لم تكن قد حصلت على تلك المنحة.

(2) رد المنح الحكومية المرتبطة بالإيراد:

المنح الحكومية واجبة الرد المرتبطة بالإيراد يتم خصمها من الرصيد الدائن للإيراد المؤجل لهذه المنحة إذا وجد، وإذا لم يكن الرصيد موجود أو كافياً يجب تحميل القيمة التي يتم ردها مباشرة كمصروف ويكون القيد كالاتي:

- في حالة وجود رصيد لحساب الإيراد المؤجل:

xx من ح/ إيرادات مؤجلة

xx إلى ح/ الدولة

- في حالة عدم كفاية رصيد حساب الإيراد المؤجل:

من مذكورين

xx من ح/إيرادات مؤجلة

xx من ح/الأرباح والخسائر (بالفرق)

xx إلى ح/الدولة

- في حالة عدم وجود رصيد لحساب الإيراد المؤجل:

xx من ح/الأرباح والخسائر

xx إلى ح/الدولة

سابعاً: الإفصاح عن المنح والمساعدات الحكومية:

1. الإفصاح عن المنح الحكومية:

يجب الإفصاح عن:

- السياسة المحاسبية المتبعة، وطريقة العرض في القوائم المالية.
- طبيعة ومقدار المنح الحكومية ومداها وشروطها.
- الشروط أو الالتزامات التي لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها، وكذلك الظروف الطارئة - ومعناها في المعايير المحتملة - المتعلقة بتلك المنح.

2. الإفصاح من المساعدات الحكومية:

يقتصر الأمر فقط على مجرد الإفصاح عن:

- طبيعة المساعدة الحكومية.
- مدى (حجم) المساعدة الحكومية.
- مدة سريان المساعدة الحكومية.

الفصل الخامس

معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بوظيفة

القياس

مقدمة:

يتناول هذا الفصل الوظيفة الثالثة للمحاسبة والأخيرة بعد تناول وظيفتي العرض والإفصاح في الأجزاء السابقة، ويعرف القياس بوجه عام بأنه التعبير أو الملاحظة الكمية للأشياء، كما عرف مجمع المحاسبين الأمريكيين القياس بأنه "عملية تحديد أرقام للظواهر الاقتصادية المتعلقة بالماضي أو الحاضر أو المستقبل لوحدة تنظيمية معينة".

والمتتبع لتاريخ المحاسبة نجد أن أساس التكلفة التاريخية كان وما يزال المقياس الذي يعتمد عليه المحاسبون في قياس المعاملات المالية التي تحدث بين المنشأة والغير، إلا أنه نتيجة لتغيرات متنوعة ارتبط بعضها بظروف التضخم والتغير في المستوى العام للأسعار، فقد سمحت الممارسة المحاسبية وكذلك معايير المحاسبة الدولية باتباع مقاييس أخرى خاصة بقياس القيمة القابلة للتحقق حتى تعكس المعلومات المحاسبية الحالة السوقية الجارية وتكون أكثر دلالة وتأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية.

ولا تقتصر وظيفة القياس في المحاسبة على إيجاد مقاييس أخرى بديلة للتكلفة التاريخية ولكن من الملاحظ أن وظيفة القياس اتسعت لتشمل استخدام العديد من أدوات القياس في علوم أخرى خاصة الإحصاء وبحوث العمليات، وذلك حتى يمكن التعبير الكمي للملاحظات المالية المالية بطرق تتسم بالدقة والموضوعية والملاءمة لمستخدمي نتائج هذا القياس.

وكما أن مجالات القياس المحاسبي لم تقتصر فقط على مجال المحاسبة المالية أو المحاسبة الإدارية وإنما اتسعت لتشتمل مجالات أخرى متطورة مثل المحاسبة البيئية.

معايير المحاسبة الدولية رقم (18)

الإيرادات

Revenue

تاريخ التفعيل 1993



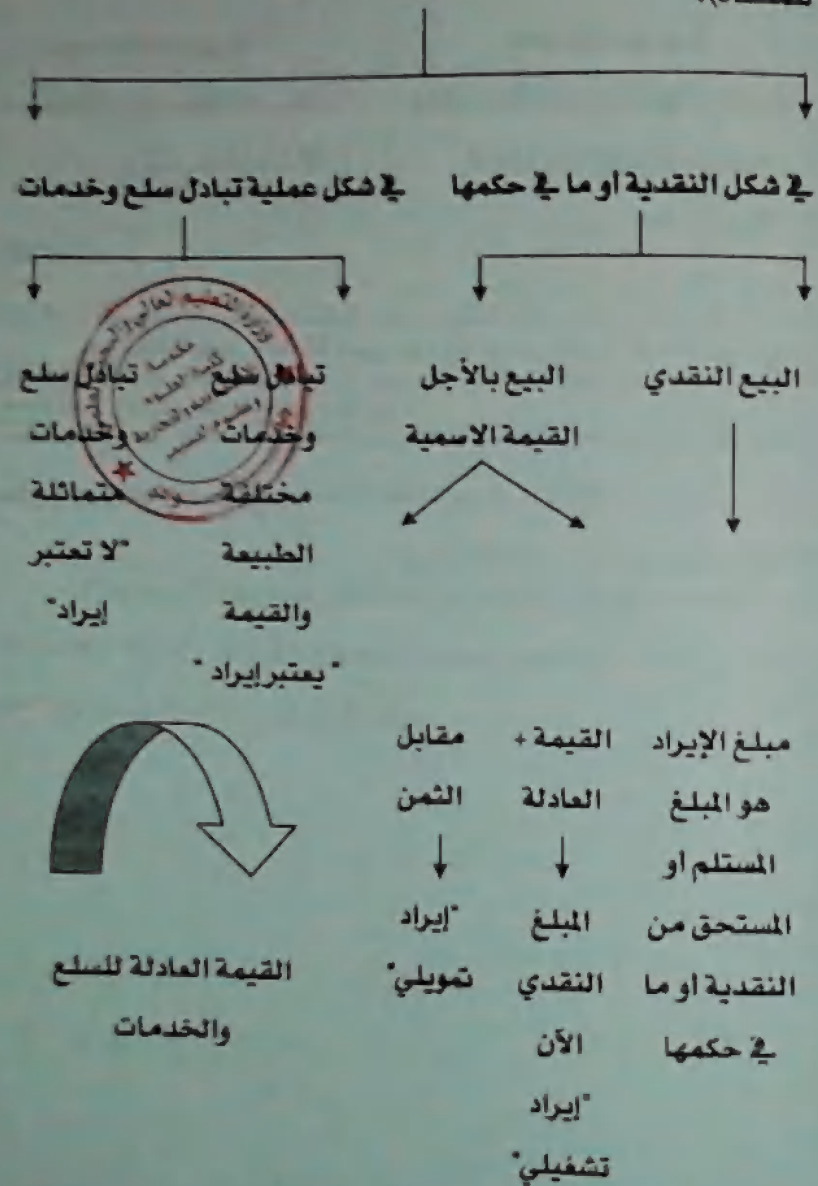
أهم الملاحظات على معيار المحاسبة الدولي رقم (18) الإيراد.

ما هو الإيراد؟

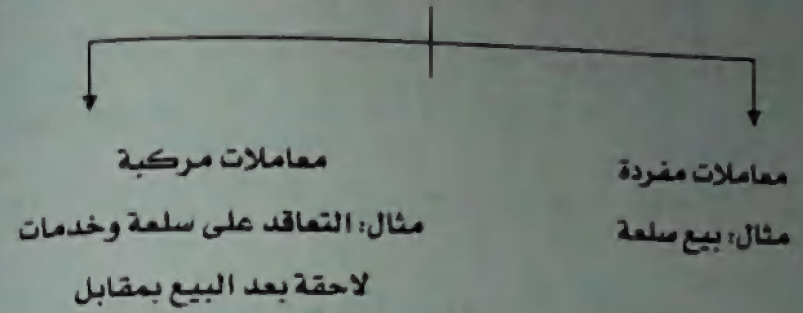


قياس (مبلغ) الإيراد

(تقاس قيمة الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للمنشأة).



تحديد معاملات الإيراد



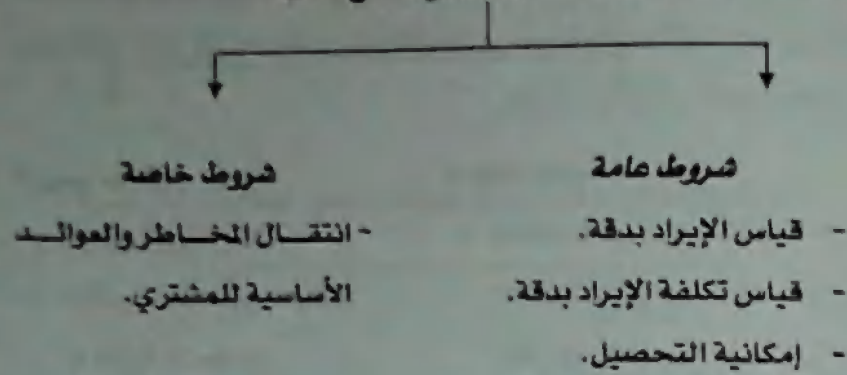
القاعدة:

هو إثبات كل معاملة على حدة ولا يجوز إثبات المعاملات المركبة مجتمعة لإظهار جوهر كل معاملة.

متى يتم الاعتراف بالإيراد؟

لأغراض تحديد متى يتم الاعتراف بالإيراد وإثباته بالدفاتر حتى لا تتداخل السنوات المالية مع بعضها البعض، فإنه من الضروري التعامل مع الإيراد من زاوية مصدره كما يلي:

(1) الاعتراف بالإيراد الناتج من بيع السلع متى؟



في حالة احتفاظ البائع ببعض المخاطر غير الأساسية للملكية مثال ذلك حذر بيع سيارة بالتقسيط قام ببيعها لمشتري، فإن السؤال الذي يطرح نفسه هل انتقلت المخاطر والمنافع الأساسية للمشتري؟ فإذا كانت الإجابة بالإيجاب في هذه الحالة تعتبر المعاملة إيراد بيع ويجب الاعتراف بها (إثباتها) في الدفاتر فوراً.

(2) الاعتراف بالإيراد الناتج عن تأدية خدمات متى؟



شروط خاصة

- إمكانية تقدير نتائج تأدية الخدمة إلى المدى الذي تم تنفيذه في تاريخ الميزانية أي طبقاً لنسبة الإتمام

شروط عامة

- قياس الإيراد بدقة
- قياس تكلفة الإيراد بدقة
- إمكانية التحصيل

طرق متنوعة لحساب نسبة الإتمام



الأسلوب الثالث

إجمالي التكاليف الفعلية حتى تاريخه
%
التكاليف المقدرة للعقد ككل

الأسلوب الثاني

قيمة الخدمات المؤدة للعقد حتى تاريخه
%
اجمالي قيمة الخدمات المتعاقد عليها

الأسلوب الأول

حصر الأعمال المنقذة.

في حالة إذا كانت الخدمة لا يمكن تقدير نتائج تنفيذها (صعوبة قياس نسبة الإتمام) فإنه يمكن الاعتراف بإيراد الخدمة في ضوء التكاليف المتكبدة فعلاً والمتوقع استردادها.

(1) الاعتراف بالإيراد الناتج من استغلال الغير أصول المنشأة متى؟



شروط عامة

- توقع كبير بتدفق منافع اقتصادية مصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.
- إمكانية قياس الإيراد بشكل يعتمد عليه.

شروط خاصة



العوائد

على أساس زمني

الإتاوات

أساس الاستحقاق
+
شروط الاتفاق

توزيعات الأرباح

عند صدور الحق لحاملي الأسهم في تحصيل مبالغ هذه التوزيعات

حالات تطبيقية على معيار المحاسبة الدولي

رقم (18)

(الإيراد)

الحالة الأولى:

إحدى الشركات المتخصصة في صيانة أجهزة الكمبيوتر أبرمت عقد صيانة مع أحد العملاء بمبلغ 2 مليون دينار لمدة ثلاث سنوات يبدأ من عام 2000، وقد قدرت تكاليف تنفيذ العقد بمبلغ مليون جنيه.

فإذا علمت أن:

1. بلغت التكاليف التي انفقت خلال عام 2000 مبلغ 500.000 وأن الشركة لم تتمكن من تحديد مستوى الإتمام أو القيمة المنقذة من العقد في تاريخ 2000/12/31 بدرجة موثوق فيها.
2. بلغ مستوى إتمام تنفيذ العقد في 2001/12/31 مقدار 75٪، بينما بلغت التكاليف الفعلية مليون ونصف ولم يحدث تغيير في بنود العقد.
3. تم تنفيذ العقد في نهاية عام 2002 وبلغت التكاليف الفعلية 300.000 دينار.

المطلوب:

بيان اثر المعاملات على القوائم المالية في اعوام 2000. 2001
2002 في ضوء متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (18).

إرشادات الحل،

السنة الأولى 2000

قائمة الدخل 2000

500.000	إيرادات
500.000	تكاليف
صفر	صافي الربح

ثم يتم الاعتراف بالإيرادات إلا في حدود التكاليف الفعلية التي تم إنفاقها ويتوقع استردادها، وبناء عليه تصبح إيرادات عام 2000 التي يتعين الاعتراف بها مبلغ 500.000 وهي في حدود التكاليف التي أنفقت خلال السنة.

السنة الثانية 2001

قائمة الدخل 2000

1000.000	إيرادات
1500.000	تكاليف
500.000	خسارة

بعد زوال ظروف عدم التأكد التي حالت دون إمكانية تقدير الإيرادات، فإنه يسترشد بنسبة الإتمام في نهاية 2001، وحيث أنه سبق الاعتراف بمبلغ 500.000 إيرادات في عام 2000 وأن نسبة الإتمام 75% من عقد قيمته 2 مليون يكون إجمالي الإيراد المجمع 1.5 مليون وبالتالي ما يخص عام 2001 هو مليون (1.5 مليون - نصف مليون).

السنة الثالثة 2002

قائمة الدخل 2000

500.000	إيرادات
300.000	تكاليف
صفر	صافي الربح

الحالة الثانية:

بفرض أن إحدى الشركات المتخصصة في صيانة أجهزة الميكروكوليم أبرمت عقد صيانة مع إحدى الجهات الحكومية بمبلغ 10 مليون دينار مدته ثلاث سنوات تبدأ من عام 2000 وتبلغ التكاليف المقصورة حتى إتمام تنفيذ العقد 8 مليون دينار.

فإذا علمت أن:

بلغت "تكاليف الفعلية في كل سنة من سنوات العقد ما يلي"

3 ملايين في سنة 2000

3 ملايين في سنة 2001

2 ملايين في سنة 2002

المطلوب:

تحديد قيمة الإيراد الذي سوف يعترف به في كل سنة من سنوات العقد في ضوء ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم (18).

إرشادات الحل:

إجمالي التكاليف الفعلية للعقد حتى تاريخه.

إجمالي التكاليف المقدرة للعقد ككل.

نسبة الإتمام =

نسبة إتمام السنة الأولى =	3	= 37.5%
	8	
نسبة إتمام السنة الثانية =	6	= 75%
	8	

نسبة إتمام السنة الثالثة =	8	= 100%
	8	

وعلى ذلك فإن:

السنة	إجمالي الإيرادات حتى تاريخه	إيرادات تحققت خلال العام
السنة الأولى	3750.000	3750.000
السنة الثانية	7500.000	3750.000
السنة الثالثة	10.000.000	2500.000

الحالة الثالثة:

بفرض نفس بيانات المثال السابق إلا أنه سوف يعتمد على تسبة الخدمات التي تم أداؤها حتى تاريخه إلى إجمالي الخدمات الواجب أداؤها بناء على اعتماد الجهة الفنية المختصة.

وقد وافقت الجهة الفنية المختصة على قيمة ما تم إنجازه من خدمات خلال سنوات العقد كما يلي:

3 ملايين في السنة الأولى.

3 ملايين في السنة الثانية.

4 ملايين في السنة الثالثة.

المطلوب:

تحديد قيمة الإيراد الذي سيُعترف به كل سنة من سنوات العقد في ضوء ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (18).

إرشادات الحل:

قيمة الخدمات المؤداة للعقد حتى تاريخه.

إجمالي قيمة الخدمات المتعاقد عليها.

نسبة الإتمام =

نسبة إتمام السنة الأولى =	3	10	= 30%
---------------------------	---	----	-------

نسبة إتمام السنة الثانية =	6	10	= 60%
----------------------------	---	----	-------

نسبة إتمام السنة الثالثة =	10	10	= 100%
----------------------------	----	----	--------

وعلى ذلك فإن نسبة الإتمام سوف يعتمد عليها في تحديد عليها في تحديد كل من المصروفات والإيرادات والأرباح المحققة كما يلي:

السنة الأولى 2000

ميزانية		قائمة الدخل	
	600.000	3000.000	إيرادات
	اعمال تحت التنفيذ		(10 مليون × 30%) (-) المصروفات (8 مليون × 30%)
		2400.000	
		600.000	صافي أرباح محققة

ملاحظة:

أن الفرق بين التكاليف المحسوبة وفقاً لنسبة الإتمام طبقاً لهذا الأسلوب والبالغ قيمتها في نهاية السنة الأولى 2400.000 دينار وبين التكاليف التي تكبدتها الشركة فعلاً في السنة الأولى وقيمتها 3000.000 دينار تمثل أعمال جاري تنفيذها ولم يصدر بها شهادات من العميل بعد بقيمة 600.000 دينار (3000.000 - 2400.000)، ويتعين إدراجها في جانب الأصول ضمن ح/الأعمال تحت التنفيذ، وذلك بالقيّد التالي:

600.000 من ح/ أعمال تحت التنفيذ

600.000 إلى ح/ التكاليف

السنة الثانية 2001

قائمة الدخل		ميزانية
إيرادات	3000.000	1200.000
(-) (المصروفات	2400.000	اعمال تحت التنفيذ
صافي ارباح محققة	600.000	

600.000 من ح/ اعمال تحت التنفيذ

600.000 إلى ح/ التكاليف

السنة الثالثة 2002

قائمة الدخل		ميزانية
الإيرادات	4000.000	صفر
(-) (المصروفات	3200.000	اعمال تحت التنفيذ
صافي ارباح محققة	800.000	

وهنا يلاحظ أنه في السنة الثالثة رغم أن المصروفات الفعلية 2 مليون إلا أنه تم الاعتراف بمبلغ 3200.000 كمصروفات تقابلها إيرادات تم اعتمادها من العمل بعكس الأسلوب الأول في الحالة الرابعة والذي يؤدي إلى زيادة الإيرادات المعترف بها كلما زادت معها التكاليف الفعلية - ويجب إجراء القيد التالي:

1200.000 من ح/ التكاليف

1200.000 إلى ح/ اعمال تحت التنفيذ

الحالة الرابعة:

في 1/1/2000 باعت إحدى المنشآت أجهزة كهربائية بمبلغ 100.000 دينار تضمنت هذه القيمة مبلغ 20.000 دينار قيمة خدمة ما بعد البيع "قيمة الضمان".

فإذا علمت أن:

1. بلغت التكاليف الفعلية التي تكبدتها الشركة عام 2000 و2001 مبلغ 10.000، 3000 دينار على التوالي.
2. أن مدة الضمان سنتين من تاريخ البيع.

المطلوب:

إثبات قيود اليومية للمعاملات السابقة في ضوء ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (18).

إرشادات الحل:

قيود اليومية في عام 2000

1. إثباتات عملية البيع:

100.000 من ح/ العملاء

إلى مذكورين

80.000 ح/ المبيعات (قائمة الدخل)

20.000 ح/ مقابل خدمات لاحقة الميزانية - التزام

2. إثباتات مصروفات الضمان:

10.000 من ح/ مصروفات الضمان

10.000 إلى ح/ النقدية

3. تحديد الإيرادات الواجب الاعتراف بها:

نفقات الصيانة الفعلية	= إيرادات الضمان
نفقات الصيانة المقدرة	x
10.000	= 20.000 x
13.000	= 15385 ج

15385 من ح/ مقابل خدمات لاحقة

15385 إلى ح/ إيرادات الضمان

ميزانية 2000	قائمة الدخل 2000
	إيرادات التشغيل 80.000
4615 مقابل خدمات لاحقة	إيرادات الضمان 15385
	مصروفات الضمان 10.000

قيود اليومية عام 2001

3000 من ح/ المصروفات

3000 إلى ح/ النقدية

4615 من ح/ مقابل خدمات لاحقة

4615 إلى ح/ إيرادات الضمان

ميزانية 2001	قائمة الدخل 2001
صفر	إيرادات الضمان 4615
خدمات لاحقة	مصروفات الضمان 3000

الحالة الخامسة:

حدد ما إذا كان من الممكن الاعتراف بمعاملات الإيراد التي حدثت بتاريخ 2002/12/31 طبقاً لما جاء بمعيار المحاسبة الدولي رقم (18)، موضحاً أسباب ذلك.

قائمة الدخل

المعاملات	يعترف بالإيراد في 2002/12/31	لا يعترف بالإيراد في 2002/12/31
(1) بيع أجهزة كهربائية وقد تضمن عقد البيع شرط التركيب الذي سوف يستغرق 15 يوم (2003/1/15)		
(2) بيع سيارة وعليها حذر بيع لحين الوفاء بيباقي أقساطها والتي من المتوقع تحصيلها خلال عام 2003.		
(3) بيع بضاعة أمانة إلى تاجر جملة ولم يتم تاجر الجملة ببيعها حتى		

2002/12/31.

(4) قدرت حصة المنشأة فلأرباح منشأة أخرى مستثمرة فيها بمقدار 20.000 د.ك إلا أنه لم تجتمع الجمعية العمومية بالمنشأة الأخرى لإقرار توزيع الأرباح.

(5) التعاقد على نشر إعلان بجريدة خاصة بمبلغ 30.000 د.ك ولم يتم نشر الإعلان حتى 2002/12/31.

(6) التعاقد على نشر إعلان بجريدة خاصة بمبلغ 30.000 وتم النشر بتاريخ

معييار المحاسبة الدولي رقم (23)

تكلفة الاقتراض

Borrowing Costs

تاريخ التعديل 1993



اهم الملاحظات على معيار المحاسبة الدولي رقم (23) تكلفة الاقتراض:

طبقاً للمعالجة القياسية تعتبر تكلفة الاقتراض مصروفات تحمل على قائمة الدخل كمصروفات بصرف النظر عن الغرض من استخدام القرض، ويتم الإفصاح عن هذه السياسة ضمن الإيضاحات المتممة.

طبقاً للمعالجة البديلة المسموح بها فإن تكلفة الاقتراض يتم رسملتها على قيمة الأصول التي من أجلها تم الحصول على هذه القروض وذلك طبقاً للضوابط التالية:

- ما هي الأصول المتوقعة أن تتحمل بتكلفة الاقتراض؟

هي تلك الأصول التي يستغرق تجهيزها ويناؤها فترة زمنية طويلة مثال ذلك محطات كهرباء، مصانع، استثمارات عقارية، أما الأصول التي تصنع بصفة مستمرة روتينية فإنه لا يجب أن يتم رسلة تكلفة الاقتراض.

- ما هي تكلفة الاقتراض؟

= الضوائد + أي أعباء بنكية أخرى + فروق العملة الناشئة عن الاقتراض بالعملة الأجنبية.

ويلاحظ أنه في حالة استثمار القرض المخصص لتمويل أصل ما قبل البدء في الأعمال التنفيذية للأصل، فإن الإيراد الناتج عن الاستثمار المؤقت يطرح من تكلفة الاقتراض وعلى ذلك فإن:

تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها = التكلفة الفعلية للقروض -

إيراد الاستثمار.

الموقت للقروض

في حالات معينة قد لا يمكن إيجاد علاقة مباشرة بين قرض معين وأصل مخصص له قرض.

مثال:

حصلت المنشأة على القروض التالية:

قرض من البنك المصري 3 مليون بمعدل 20% لمدة سنتين.

قرض من البنك العربي 1 مليون بمعدل 25% لمدة سنة.

قرض من البنك الأفريقي 2 مليون بمعدل 22% لمدة خمس

سنوات.

وعلى ذلك فإن فوائد القرض من القروض الثلاثة على التوالي تكون كما يلي:

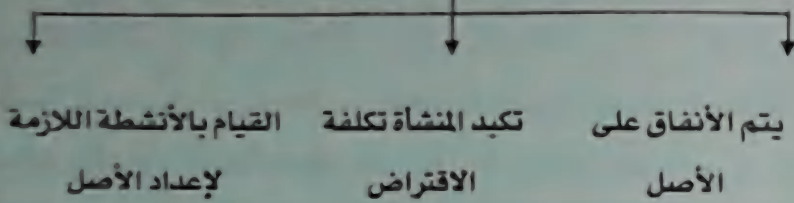
$$= 600.000 + 250.000 + 440.000 = 1.290.000 \text{ د.ك.}$$

وذلك لتمويل إنشاء مباني تحتاج 4 مشروعات وتمويل إنشاء معدات وأجهزة تحتاج 2 مليون.

فإنه يتم توزيع إجمالي سلة تكلفة الاقتراض بنسبة وتناسب بين الأصليين كما يلي:

نصيب المباني من تكلفة الاقتراض =	4	860.000 ج
× 1290.000	6	
نصيب المعدات والأجهزة من تكلفة الاقتراض =	2	430.000 ج
× 1290.000	6	

متى يتم البدء في رسملة تكلفة الاقتراض؟ عندما



متى يتم تعليق رسملة الاقتراض؟

عند تعطل أو توقف أعمال الإنشاء الفعلية للأصل إذا كان التعطل ضروري للبناء (مثل الانتظار حتى تجف الخرسانة) ففي هذه الحالة لا يجب تعليق الرسملة.

متى يتم التوقف عن رسملة الاقتراض؟

- بعد الانتهاء من الأعمال الجوهرية للأصل.
 - ليس من الضروري استكمال جميع أجزاء الأصل.
- الأصل الذي يسلم دون الأعمال الجوهرية يمكن التوقف عن الرسملة.

ما هي المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة؟

- السياسة المحاسبية المتبعة في معالجة تكلفة الاقتراض.
- مبلغ تكلفة الاقتراض المرسلة خلال الفترة.

ملاحظة هامة،

- إن الاعتماد على المعالجة القياسية يؤدي إلى إظهار الأرباح أقل من اللازم وتخفيض في إجمالي الأصول.
- إن الاعتماد على المعالجة البديلة المسموح بها يؤدي إلى إظهار الأرباح أكبر من اللازم وزيادة إجمالي الأصول.

تطبيقات على المعيار المحاسبي الدولي (23)

تكلفة الاقتراض

الحالة الأولى:

في 1/1/2000 تعاقدت الشركة العربية مع أحد البنوك للحصول على قرض بمقدار 3 مليون دينار لمدة 2 سنة وبمعدل فائدة سنوي 20%، وذلك لأغراض تمويل بناء مباني جديدة للشركة. ومن المقرر أن تسلم على مرحلتين متساويتين بحيث يكون تسليم المرحلة الأولى في 31/12/2001 وتسليم المرحلة الثانية في 31/12/2002. وفي نفس تاريخ التعاقد حصلت الشركة على القرض وتم إيداعه في حساب جاري الشركة، ونظراً لتأخر بدء تنفيذ أعمال الإنشاء حتى 1/7/2001، فقد رأت الشركة إمكانية استثمار هذا القرض في شراء أذون خزانة خلال الفترة من 1/2/2001 حتى 30/4/2001 وبمعدل عائد 18% سنوياً.

- في 1/7/2001 تم بدء تنفيذ الأعمال الفنية والإدارية للإنشاء وبدء التنفيذ الفعلي في 1/8/2001 إلا أنه ولعوامل خارجة عن إرادة الشركة توقف العمل في تنفيذ أعمال الإنشاء خلال الفترة من 1/12/2001 حتى 31/12/2001.
- في 31/12/2001 تم تسليم المرحلة الأولى من الإنشاءات للشركة علماً بأن أعمال الديكور المرتبطة بهذا الجزء لم يتم الانتهاء منها بعد ومن المحتمل أن تستغرق 25 يوماً.

- في 1/1/2002 بدء تنفيذ المرحلة الثانية من الإنشاءات والمتوقع تسليمها في تاريخها المحدد بتاريخ 2002/12/31.

المطلوب:

في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (23) وضع كيفية معالجة تكلفة الاقتراض طبقاً لـ:

أ. المعالجة القياسية.

ب. المعالجة البديلة المسموح بها وذلك عن السنة المالية الأولى فقط.

إرشادات الحل:

المعالجة القياسية:

تحميل تكلفة الاقتراض على قائمة الدخل كمصروفات في السنة المالية الأولى:

$$= 3000.000 \times 20\% = 600.000 \text{ دينار}$$

وبصرف النظر عن كيفية استخدام هذا القرض تعالج كمصروفات في قائمة الدخل في 2001/12/31.

المعالجة البديلة المسموح بها:

تكلفة الاقتراض التي سوف ترسم على التالي =

تكلفة الاقتراض الفعلية - إيراد الاستثمار المؤقت للقرض.

أ. تكلفة الاقتراض الفعلية =

$$3000.000 \times \frac{20}{100} \times \frac{5}{12} = 250.000 \text{ دك}$$

يلاحظ أنه تم رسمت الفترة من 1/7 حتى 1/12/2001.

ب. إيراد الاستثمار المؤقت لأموال القرض:

$$3000.000 \times \frac{18}{100} \times \frac{3}{12} = 135.000 \text{ دك}$$

وعلى ذلك فإن تكلفة الاقتراض التي سوف يتم رسمتها

$$= 135000 - 250.000 = 115000 \text{ دك}$$

تعتبر جزء من تكلفة الإنشاءات وتظهر بالميزانية في

2001/12/31 - أي أن تكلفة الإنشاءات سوف تشمل مليون ونصف

يضاف إليها مبلغ 115000 دك لتصبح قيمة الإنشاءات في ميزانية

2001/12/31 مبلغ 1615.000 دك

بينما تعالج تكلفة الاقتراض الأخرى للفترة من 1/1 حتى 2001/7/1، والفترة من 12/1 حتى 2001/12/31 أي سبعة شهور كمصروفات تحمل على قائمة الدخل.

$$3000.000 \times \frac{20}{100} \times \frac{7}{12} = 350.000 \text{ دك}$$

الحالة الثانية:

فيما يلي بعض الممارسات المحاسبية التي حدثت في بعض الشركات المساهمة خلال العام المالي المنتهي في 2002/12/31:

(1) تعاقدت إحدى الشركات مع أحد البنوك لتمويل إنشاء مباني لمدة عامين اعتباراً من 2000/1/1 وذلك بقرض مدته ثلاث سنوات تنتهي في 2002/12/31 وقامت الشركة برسملة تكلفة الاقتراض عن مدة الثلاث سنوات وإن الأصل تم تسليمه في 2001/12/31.

(2) تعاقدت إحدى الشركات مع أحد البنوك لتمويل شراء مخزون سلعي بقرض قصير الأجل مدته ثلاثة شهور اعتباراً من 2002/10/1 وتم تسليم المخزون السلعي في 2002/12/31 وتم إضافة فوائد القرض على قيمة المخزون.

(3) تعاقدت إحدى الشركات مع أحد البنوك لتمويل إنشاءات للشركة لمدة ثلاث أعوام علماً بأن البداية الفعلية للإنشاءات حدثت في منتصف السنة الأولى، وتم التوقف المؤقت عن تنفيذ الإنشاءات لمدة ستة شهور في السنة الثانية، وتم الانتهاء من الأعمال الجوهرية في

نهاية النصف الأول من السنة الثالثة، وقامت الشركة برسملة تكلفة الاقتراض عن مدة السنوات الثلاثة على الإنشاءات.

والمطلوب:

في ضوء ما جاء بمعايير المحاسبة الدولي رقم (23) حدد ما إذا كانت الممارسات المحاسبية السابقة تتفق أو تختلف مع المعيار المشار إليه وأسباب الاختلاف في حالة وجودها.

الحالة الثالثة:

اعتمدت إحدى الشركات على رسملة تكلفة الاقتراض كمعالجة بديلة، وقد بلغت تكلفة الإنشاءات المحملة بتكلفة الاقتراض 100.000 د.ك.

هذا وقد افصحت الشركة عن ما يلي ضمن الإيضاحات المتممة:

"أن الشركة تتبع المعالجة البديلة بتكلفة الاقتراض".

والمطلوب:

في ضوء ما جاء من متطلبات إفصاح لمعايير المحاسبة الدولي رقم (23) حدد ما إذا كانت الإفصاحات السابقة ملائمة لما جاء في المعيار المشار إليه أم لا، وما كان يجب أن تفصحه عن الشركة المذكورة؟

الحالة الرابعة:

قررت إحدى الشركات في 1/1/2000 إنشاء مجمع تجاري مكون من ثلاثة مباني أ، ب، ج. وقد تعاقدت الشركة مع إحدى شركات المقاولات على تنفيذ الإنشاءات بتكلفة 1.5 مليون، 2 مليون، 3 مليون للمباني الثلاثة على التوالي.

وعلى أن يتم تسليم المباني الثلاثة في المواعيد التالية:

2000/12/31

2001/12/31

2002/12/31

ولجأت الشركة إلى أحد البنوك لتمويل الإنشاءات وحصلت على قرض قيمته 6.5 مليون دك وبمعدل فائدة 18% وقد تم تسليم المباني الثلاثة في مواعيدها.

وترغب الشركة الاعتماد على المعالجة البديلة لتكلفة الاقتراض.

المطلوب:

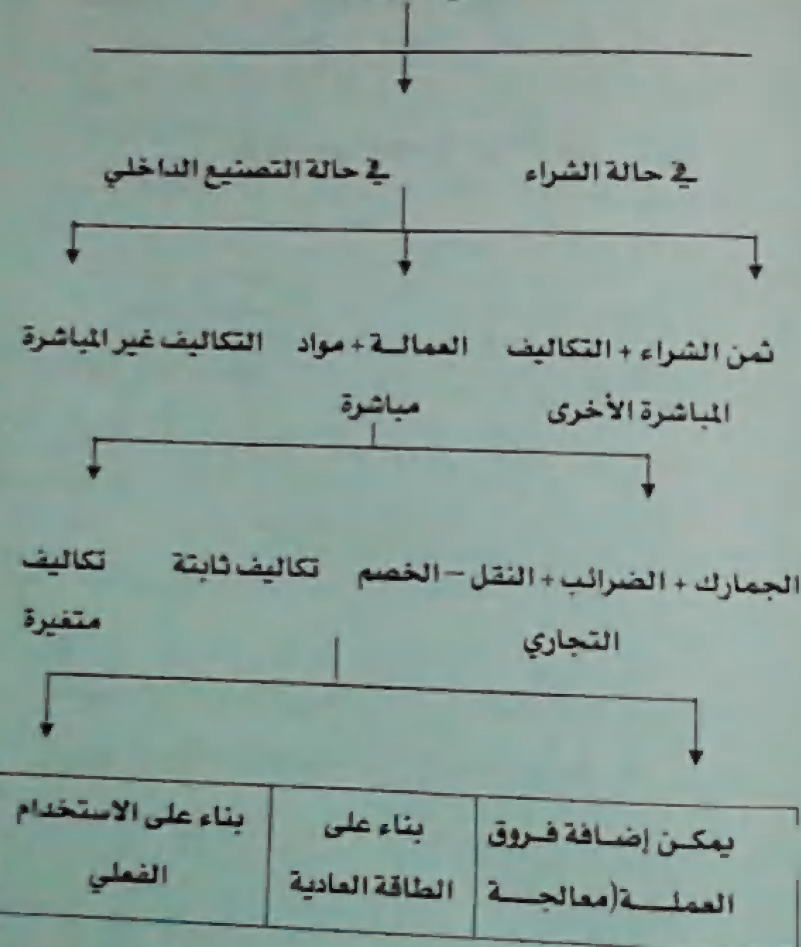
المحاسبة عن تكلفة الاقتراض وأثرها على القوائم المالية في الأعوام 2000، 2001، 2002 طبقاً لما يقضى به معيار المحاسبة الدولي (23).

معيار المحاسبة الدولي رقم (2)

المخزون Inventories

المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) المخزون

أولاً: التكلفة



<p>- بديلة مسموح بها) معيار رقم (13)</p> <p>- يمكن إضافة تكلفة الاقتراض خلال فترة التجهيز الطويلة فقط معيار رقم (14).</p>	<p>- في حالة المنتجات المشتركة، يتم التوزيع بناء على النسبة البيعية</p> <p>- عناصر لا يجب إدراجها ضمن تكلفة المخزون:</p>
<p>- الفاقد غير الطبيعي.</p> <p>- المصاريف الإدارية.</p>	<p>- تكاليف البيع.</p> <p>- ت. التخزين.</p> <p>- (لا إذا كانت ضرورية).</p>

طرق تسعير المنصرف من المخزون

معالجة قياسية	معالجة مسموح بها
- طريقة الأول فالأول	- طريقة الأخير في الأول
- طريقة المتوسط المرجح	

طرق تقدير تكلفة المخزون

طريقة التكاليف المعيارية	طريقة أسعار التجزئة
مراجعة معدلات التكاليف المعيارية دورياً	القيمة البيعية - هامش الربح

ثانياً: صافي القيمة البيعية

= [سعر البيع المتوقع - (التكاليف التقديرية للإتمام + تكاليف البيع)]

- مراعاة الغرض من الاحتفاظ بالمخزون (استراتيجي - عقود مقبلة).
- مراعاة الأحداث اللاحقة وتذبذبات الأسعار.

ثالثاً: أيهما اقل.

على مستوى كل بند على حدة أو على مستوى المجموعات المتجانسة

رابعاً: الإفصاح.

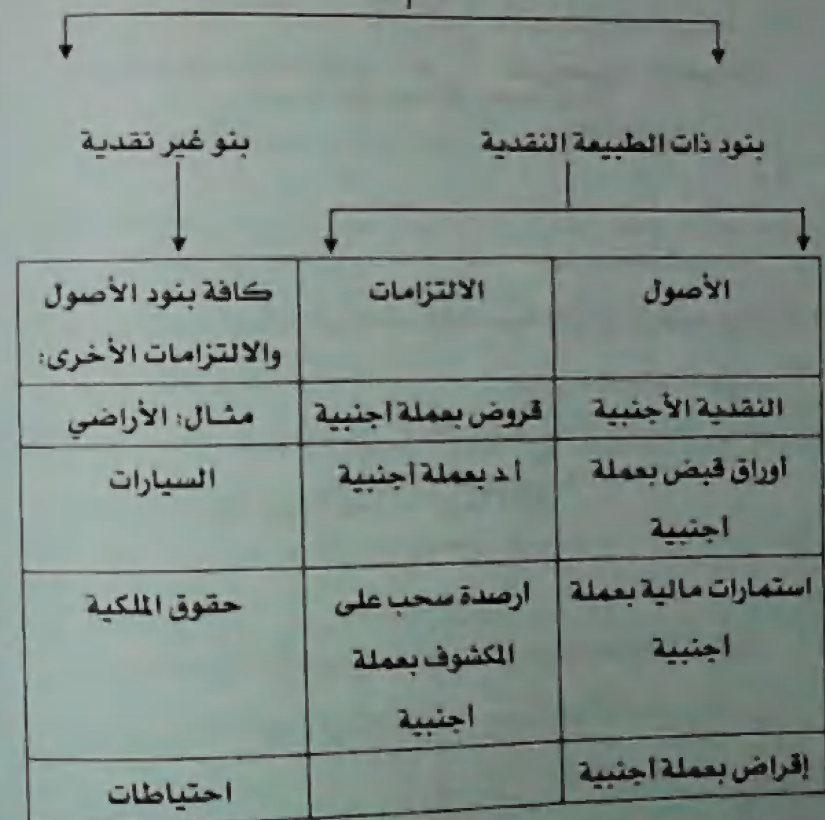
- يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في تقييم المخزون وأساس تسعير المنصرف.
- في حالة اتباع طريقة الأخير في الأول يوضح الفرق بين قيمة المخزون بأي من الطريقتين وطريقة الأخير في الأول.

معييار المحاسبة الدولي رقم (21)

التغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية

The Effects Of Changes In Foreign Exchanges Rates

يجب أن نفرق بين نوعين من البنود أو المعاملات المالية:



في تاريخ حدوث المعاملات:

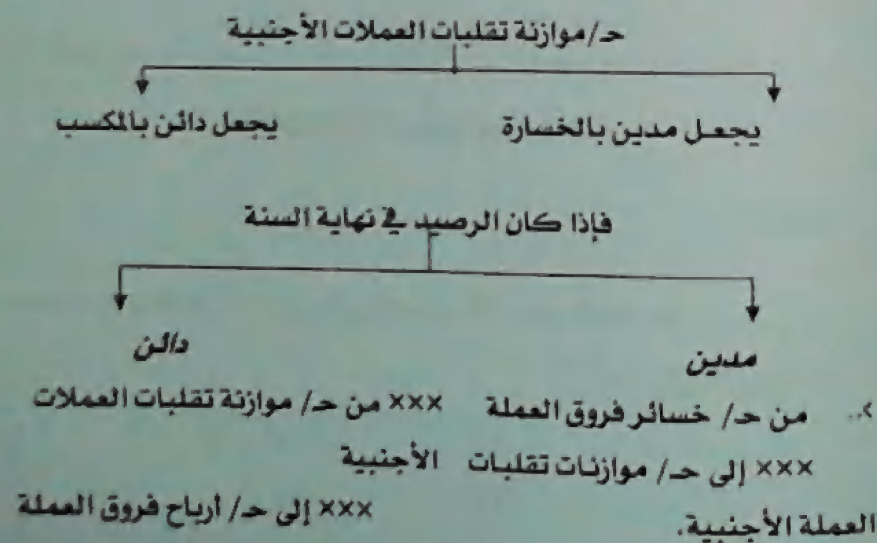
يتم إثبات جميع البنود (النقدية وغير النقدية) التي تحدث بعمللة أجنبية باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ المعاملة.

في تاريخ الميزانية:

- في تاريخ إعداد القوائم المالية يتم إعادة تقييم كافة بنود الأصول والالتزامات النقدية فقط وتحديد فروق العملة (مكسب، خسارة).
- وأيضاً إذا ما تم تسوية البنود النقدية قبل إعداد القوائم المالية - مثال:

- سداد الالتزامات النقدية الأجنبية.
- بيع الاستثمارات النقدية الأجنبية.

هنا يتشأ فروق العملة التي يتم إثباتها في:



حالات عملية على المعيار الدولي رقم (21)،

- 2000/10/1 تم الحصول على قرض بمبلغ 100000 دولار وسعر صرف الدينار الكويتي 0.306 للدولار.

30600 من ح/البنك

30600 إلى ح/القرض

- 2000/10/1 قامت المنشأة بسداد 10% من القرض المستحقة عليها وذلك عندما كان سعر صرف الدولار للدينار الكويتي 0.3

تحديد مقدار 10% = 30600 دينار × 10% = 3060 دينار

3060 من ح/القرض

إلى مذكورين

3000 ح/البنك (0.3 × \$10000)

60 ح/موازنة أسعار العملات الأجنبية

ملاحظة:

مبلغ الـ 60 دينار هو عبارة عن:

$$10000 \times \$ 0.306 = 3060 \text{ دينار}$$

(-)

$$10000 \times \$ 0.3 = 3000 \text{ دينار}$$

60 دينار

يلاحظ انه قد ظهرت فروق عملة عند تسوية المعاملات النقدية وبمقتضى المعيار يتم إثباتها كإيرادات في قائمة الدخل (المعالجة القياسية).

- 2000/12/31 عند إعداد القوائم المالية:

هناك قرض بمبلغ \$ 90000 مسجل في الدفاتر بمبلغ 27540 دينار، وقد بلغ سعر الصرف السائد في هذا التاريخ 0.308.

المطلوب:

بيان أثر ذلك على القوائم المالية طبقاً لما يقضى به المعيار المحاسبي الدولي رقم 21.

المبلغ بالدينار الكويتي	سعر الصرف	المبلغ بالمولار
27540 دينار	0.306	= \$ 90000
27720 دينار	0.308	اصيح = \$ 90000
180 دينار		خسائر انخفاض العملة

ويعد قيد اليومية التالي:

180 من ح/ موازنة تقلبات اسعار صرف العملات الأجنبية

180 إلى ح/ القروض

120 من ح/ خسائر فروق العملة

120 إلى ح/ موازنة تقلبات اسعار الصرف

120 من ح/ ارباح وخسائر

120 إلى ح/ خسائر فروق العملة

ح/ موازنة تقلبات اسعار الصرف.

180	إلى ح/ القروض	60	من ح/ القروض
		120	رصيد
180		180	
120	رصيد مدين (خسارة)		
	يقفل ف ح/ ا.خ		

ا.خ

120	خسائر فروق عملة	

الميزانية

	27720	قروض

معايير المحاسبة الدولية رقم (16)
الممتلكات والمعدات والأدوات
Property, Plant and Equipment



المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) المعدل
(تطبيقات عملية)

أولاً، تحديد قيمة الأصول الثابتة في تاريخ الميزانية:

المعالجة القياسية			المعالجة المسموح بها		
التكلفة التاريخية مطروح منها مجمع الإهلاك			سياسة إعادة التقييم		
xx	تكلفة الأصل		xxx	تكلفة إعادة التقييم	
(xx)	مجمع إهلاك الأصل				
xxx			xxx		

متى نلجأ إلى إعادة التقييم؟

الفقرة (63) إذا حدث اختلافاً جوهرياً بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة للأصل.

من هي الجهة المسئولة عن التقييم؟

فقرة 29 خبراء متخصصون في التقييم والتأمين

ما هي قيمة إعادة التقييم؟

الفقرة 30 — القيمة السوقية في حالة وجود سوق، أما في حالة عدم وجود سوق يستخدم القيمة الاستبدالية بعد خصم إهلاك.

ثانياً، المعالجة المحاسبية للأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن التخلص من الأصول الثابتة بالبيع:

المبدأ:

يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة الرأسمالية في حساب النتيجة كربح أو خسارة (الفقرة 53).

مثال:

أصل تم شراؤه في بداية 1995 بمبلغ 50000 د.ك وعمره 5 سنوات وليس له قيمة تخريدية في نهاية عمره، (الإهلاك 10000 د.ك سنوياً).

في نهاية عام 1998 بلغت صافي القيمة الدفترية للأصل 10000 د.ك (50000 - 40000 مجمع الإهلاك).

وقد تم بيعه بمبلغ 15000 د.ك.

∴ هناك أرباح رأسمالية بمقدار 5000 د.ك.

المطلوب:

بيان اثر ذلك في نهاية عام 1998

الحل:

عند البيع:

15000 من ح/ البنك

إلى مذكورين

10000 ح/ الأصل

5000 ح/ أرباح رأسمالية

ويتم إقفال مجمع الإهلاك في الأصل:

40000 من ح/ مجمع الإهلاك

40000 إلى ح/ الأصل

ثم يتم إقفال الأرباح الرأسمالية في حساب النتيجة:

5000 من ح/ أرباح رأسمالية

5000 إلى ح/ أ.خ 98

ح/ 1 أ. 1998

1000	م. إهلاك	5000	أرباح رأسمالية

ثالثاً: حالات عملية تغطي المعيار المحاسبي:

المشكلة الأولى:

منشأة تتبع نظام إنتاجي مكون من ثلاثة أجزاء مترابطة:

القسم (أ): تكلفته 50000 وعمره 5 سنوات

القسم (ب): تكلفته 60000 وعمره 10 سنوات

القسم (ج): تكلفته 100000 وعمره 5 سنوات

وإن هنالك بعض تشابه من الناحية الفنية بين القسم (أ) و(ج)،
وأنه تقرر اتباع قسط الإهلاك الثابت للقسم (أ) و(ج)، بينما القسم (ب)
على أساس القسط المتناقص.

بينما هناك رأي آخر يرى معالجة جميع تكلفة النظام الإنتاجي
في معالجة واحدة من حيث طريقة الإهلاك.

الحل المقترح

الرأي الأول:

الأصح طبقاً للفقرة (12) معدل.

المشكلة الثانية:

أظهرت إحدى الشركات ضمن مركزها المالي ما يلي:

106000 أراضي

300000 مباني

500000 آلات

علماً بأن هناك آلات احتياطية تتوقع استخدامها في سنوات تالية.
تقدر تكلفتها بمقدار 100000 ذلك، فهل توافق على الإفصاح السابق؟

الحل المقترح

طبقاً للفقرة 63 المعدل:

يجب أن نوضح ضمن الإيضاحات المتممة عن ذلك الجزء من
الأصول الثابتة المعطلة مؤقتاً ضمن الإيضاحات المتممة.

المشكلة الثالثة:

تمتلك إحدى المنشآت أراضي تكلفتها الدفترية 300000 موزعة كما يلي:

100000 أراضي بوسط البلد

100000 أراضي بالقروانية

100000 أراضي بحوالي

وقد قررت إدارة الشركة إعادة تقييم أراضي وسط البلد وبلغت قيمة إعادة التقييم 150000 دك، وعلى ذلك لجأت الإفصاح عن هذه الأراضي ضمن القوائم المالية على أساس:

أراضي	350000	
-------	--------	--

الحل المقترح

طبقاً للفقرة (32، 34) لا يجوز ذلك لأن مجموعة الأراضي يتم معالجتها معالجة واحدة حتى لا تتضمن هذه المجموعة من الأصول الثابتة - في نفس الوقت - بنود مقومة بأسس مختلفة.

المشكلة الرابعة:

منشأة اشترت عقاراً بمبلغ 400000 قدرت قيمة الأراضي بمبلغ 300000 بينما قيمة المباني بمبلغ 100000 دك.

وقد لجأت إلى الإفصاح عن هذا العقار ضمن القوائم المالية هكذا:

عقارات	400000	
--------	--------	--

الحل المقترح

طبقاً للفقرة (42):

تعتبر الأراضي والمباني أصول منفصلة ويتم التعامل على أنهما بندين منفصلين حتى لو تم اقتنائهما معاً.

وعلى ذلك:

أراضي	300000	
مباني	100000	

المشكلة الخامسة:

منشأة تتبع المعالجة القياسية للإفصاح عن الأصول الثابتة، وقد اشترت أصل تكلفة في أول يناير 1999 10000 دك وقيمتها كخردة بعد 5 سنوات 2000 دك وتتبع القسط الثابت وفي نهاية عام 2000 ونتيجة لارتفاع أسعار هذا الأصل قدرت قيمته التخريدية بمبلغ 3000 دك وعلى ذلك أجرت الشركة تعديل في ح/ الإهلاك السنوي من:

(10000 - 2000)	= 1600 دك
5 سنوات	

إلى

1400 دك =	(10000 - 3000)
	5 سنوات

الحل المقترح

طبقاً للفقرة 43:

لا يتم زيادة القيمة التخريبية في تاريخ لاحق طالما تم الاعتماد على المعالجة القياسية، أما إذا اتبعت الشركة المعالجة البديلة المسموح بها (إعادة تقييم) في هذه الحالة يمكن الموافقة على المعالجة المحاسبية للشركة.

المشكلة السادسة:

منشأة اشترت آلة تكلفتها 300000 دك وقدر عمرها الافتراضي بعدد 5 سنوات في 1/1/1995.

وفي 31/12/1996 أعيد النظر في العمر الافتراضي وقدر بعدد 5 سنوات باقية، فما هو تأثير ذلك على القوائم المالية؟

الحل المقترح

طبقاً للفقرة 47،46:

يجب إعادة النظر في العمر الافتراضي للأصل بصفة دورية:

إهلاك 95 =	30000 ج	= 6000 ج
	5	
إهلاك 96 =	24000 ج	= 4800 ج
	5	

ويتم تعديل الإهلاك في عام 96 وبالأعوام المستقبلية.

معييار المحاسبة الدولي رقم (38)

الأصول غير الملموسة

Intangible Assets



الأصول غير الملموسة هي أصل تسيطر عليها المنشأة وتحقق منافع مستقبلية ومن أمثلتها: ماركات تجارية، برامج حاسبية تراخيص وامتيازات، حقوق التأليف والبراءة، الشهرة وأصول غير ملموسة تحت التطوير.

- حتى يعتبر الأصل غير ملموس ويعالج كأصل، فإنه يجب أن يتوقع منه منافع اقتصادية مستقبلية، وإمكانية قياس تكلفته بدقة.
- نطاق تطبيق هذا المعيار: يمكن أن نحصل على الأصل غير الملموس من المصادر التالية:
 - الامتلاك من الخارج؛ وتتمثل تكلفة الأصل غير الملموس من ثمن الشراء وأية مصاريف مباشرة أخرى.
 - دمج منشآت أعمال: يمكن أن تظهر الشهرة وتعالج كأصل غير ملموس.
 - الأصول المولدة داخلياً؛ وتشمل مصاريف التطوير وتعالج كأصل غير ملموس، بينما تعالج كل من مصاريف الأبحاث والشهرة المولدة داخلياً كمصروفات.
 - منحة حكومية؛ وتعالج كأصل غير ملموس.
- الأنفاق اللاحق على الأصول غير الملموسة يعترف به، بشرط أن يحقق منافع مستقبلية، وإمكانية قياس الإنفاق بدقة.
- المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة:
 - المعالجة القياسية: الاعتراف بالتكلفة التاريخية.
 - المعالجة المسموح بها: طريقة إعادة التقييم.

• استهلاك الأصول غير الملموسة:

- فترة الاستهلاك: يمكن أن تكون أقل أو أكثر من 20 سنة.
- طريقة الاستهلاك: الثابت، المتناقص، وحدة الإنتاج.
- يجب مراجعة فترة وطريقة الاستهلاك سنوياً.

• الإفصاح عن الأصول غير الملموسة يتطلب أن يكون لكل فئة بشكل مستقل، مع بيان الأعمار أو معدلات الاستهلاك، وأساليب الاستهلاك المتبعة.

معايير المحاسبة الدولية رقم (7) قوائم التدفق

النقدي

Cash Flow Statements

معايير المحاسبة الدولية رقم (7) قوائم التدفق النقدي

Cash Flow statements

ملخص بأهم ملاحظات المعيار:

- قائمة التدفق النقدي تعتبر من قوائم المالية الأساسية المطلوب إعدادها بواسطة المنشآت.
- إنها تفسر التغيرات التي حدثت في رصيد النقدية خلال فترة زمنية معينة، وقد كانت القائمة التي تستخدم قبلها هي قائمة التغير في المركز المالي، أو كان يطلق عليها قائمة تدفقات الأموال Fund Flow Statement، أو كان يطلق عليها قائمة التغير في المصادر والإستخدامات.
- وتتكون قائمة التدفق النقدي من ثلاثة مجموعات من الأنشطة:
 - مجموعة الأنشطة التشغيلية Operating Activities، وهي توضح الأنشطة الرئيسية التي تزاولها المنشأة ويتولد من ورائها الإيرادات الرئيسية للمنشأة، ومن أمثلتها (متحصلات من العملاء، مدفوعات للموردين، مدفوعات للعاملين، مدفوعات فوائد مدينة، متحصلات فوائد دائنة).

○ مجموعة الأنشطة الاستثمارية Investing Activities وهي توضح أنشطة المنشأة الخاصة باقتناء أو بيع الأصول الثابتة والاستثمارات المالية، ومن أمثلتها (مقبوضات بيع أصول ثابتة، مدفوعات شراء أصول ثابتة، مقبوضات بيع أوراق مالية، مدفوعات شراء أوراق مالية).

○ مجموعة الأنشطة التمويلية Financing وهي توضح أنشطة المنشأة النقدية الخاصة بحركة حقوق الملكية والقروض المصرفية والسندات ومن أمثلتها (متحصلات ناتجة عن زيادة رأس المال، مدفوعات نتيجة تخفيض رأس المال، متحصلات قروض، توزيعات أرباح، سداد قروض).

• لا يوجد تبويب نمطي لتصنيف الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية فمن الممكن إعتبار توزيعات الأرباح ضمن الأنشطة التشغيلية (لأنها ترتبط بتوزيع أرباح نتيجة ممارسة هذا النشاط التشغيلي للمنشأة)، ومن الممكن إعتبارها ضمن الأنشطة التمويلية (باعتبار أنها مرتبطة بحركة رأس المال).

• من الضروري الثبات من سنة لأخرى في معالجة تصنيف الأنشطة.

• هناك أنشطة تمارسها المنشأة مركبة جزء منها نشاط تمويلي والآخر نشاط تشغيلي، مثال ذلك عند سداد القروض فإننا نسدد الفائدة (نشاط تشغيلي)، وكذلك نسدد قسط القرض (نشاط تمويلي).

• من الممكن الإعتماد في الأصول إلى التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية عن طريق إحدى الطريقتين التاليتين:

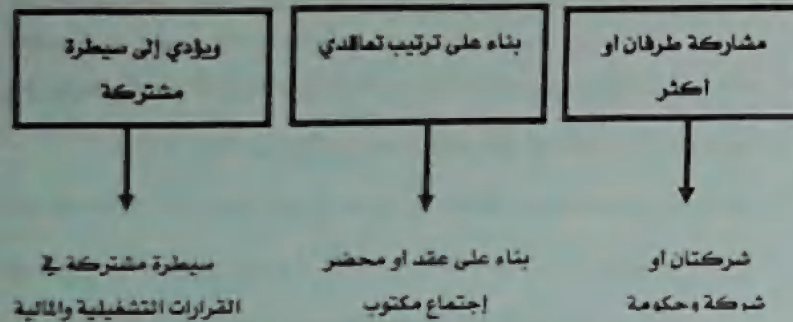
○ الطريقة المباشرة: وتعتمد على وجود دفاتر وسجلات خاصة بها من بداية السنة حتى يمكن حصر التدفقات النقدية الخاصة بالأنشطة التشغيلية من أول يوم في السنة المالية، بالإضافة إلى الدفاتر والسجلات التي تعتمد على أساس الاستحقاق لإعداد كل من الميزانية وقائمة الدخل.

○ الطريقة غير المباشرة: وهي لا تحتاج إلى دفاتر وسجلات وإنما تعتمد على الوصول إلى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية عن طريق الإعتماد على قائمة الدخل العام الحالي وميزانيته العام الحالي والعام السابق، ثم تجرى التسوية على رقم صافي الربح العام الحالي حيث يتم استبعاد الآتي:

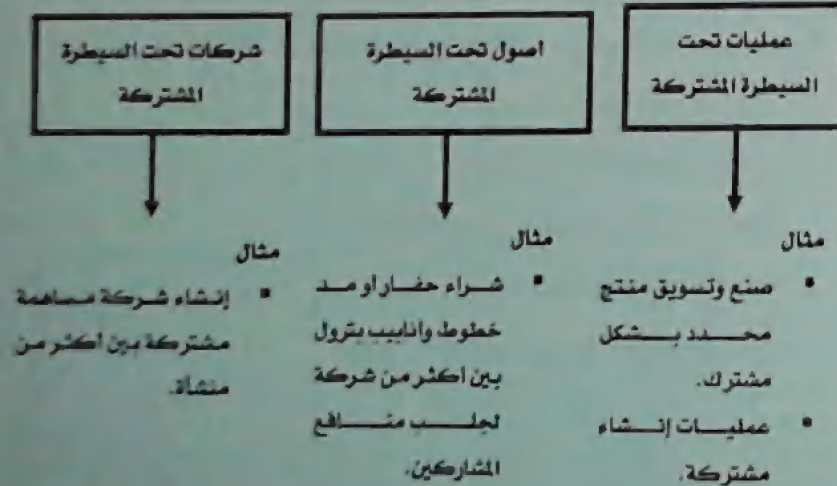
صافي الدخل	من قائمة الدخل	xxxx
1/ بنود لا يترتب عليها تدفقات نقدية	من قائمة الدخل	
+ الإهلاكات	من قائمة الدخل	
+ المخصصات	من قائمة الدخل	
- المخصصات التي انتفى الغرض منها		
2/ بنود استثمارية أو تمويلية		
+ خسائر (مكاسب) بيع أصول ثابتة	من قائمة الدخل	
+ خسائر (مكاسب) بيع استثمارات مالية	من قائمة الدخل	

**معايير المحاسبة الدولي رقم (31) التقارير المالية من
المشروعات المشتركة
Financial Reporting of Interests in
Joint Ventures**

1 / خصائص المشروع المشترك:



2 / أشكال المشروع المشترك:



- يفضل الاعتماد على الطريقة المباشرة عن الطريقة غير المباشرة لأن الأولي توفر معلومات متنوعة خاصة عن عناصر التدفق النقدي الناتج عن الأنشطة التشغيلية.
- بالنسبة للمعاملات النقدية التي تحدث بعملة أجنبية يجب إعادة ترجمتها بسعر الصرف السائد في تاريخ حدوث هذه المعاملة.
- لا تعتبر المكاسب أو الخسائر غير المحققة الناتجة عن التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية تدفقات نقدية.

3/ التغيرات في الأصول المتداولة والخصوم المتداولة (بدون أرصدة النقدية والبنك)	المقارنة بين الميزانيتين المقارنة بين الميزانيتين المقارنة بين الميزانيتين	
+ النقص في الأصول المتداولة		
- الزيادة في الأصول المتداولة		
- النقص في الخصوم المتداولة		
- الزيادة في الخصوم المتداولة		
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	xxxx	

معايير المحاسبة الدولية رقم (14)

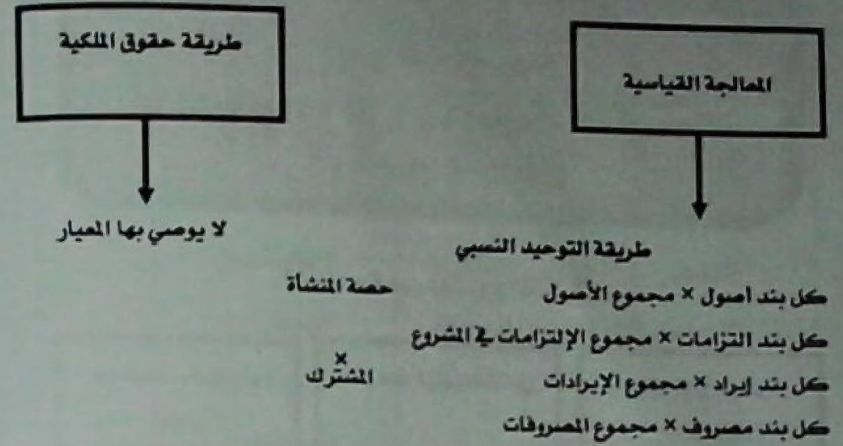
التقارير القطاعية

Segment Reporting
July 1998

أهم الملاحظات عن المعيار:

- يعرف القطاع بأنه وحدة تنظيمية داخل منظمة يتم التقرير عن المعلومات المرتبطة به وقد يكون خط إنتاج منطقة بيعية.
- يجب على الشركات العامة أن تفصح عن المعلومات الخاصة بكل منتج أو خدمة أو خط إنتاج أو منطقة منطقة جغرافية، وذلك بالنسبة للمشروعات ذات القطاعات المتباينة في العائد والمخاطرة.
- تطبق السياسات المحاسبية الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة عند إعداد التقارير القطاعية.
- المعلومات التالية يجب الإفصاح عنها بالنسبة لكل قطاع:
 - الإيرادات الخاصة بالقطاع.
 - الأصول العاملة لدى القطاع.
 - الالتزامات التي يتحمل بها القطاع.
 - الإهلاك والاستهلاك.
 - نصيب كل قطاع من الربح أو الخسارة.

3/ المعالجة المحاسبية للمشروع المشترك:



معييار المحاسبة الدولي رقم (17) التاجير Leases

أهم الملاحظات على هذا المعيار:

- يجب التفرقة بين نوعين من الإيجار، الأول التاجير التشغيلي، والثاني التاجير التمويلي.
- هناك أربعة شروط أساسية يجب توافرها معاً لإمكانية اعتبار التاجير تمويلياً:
 - حق المستأجر في أن يمتلك الأصل الثابت في نهاية عمر الأصل أو أن يردده إلى المؤجر.
 - أن يستحوذ المستأجر على 75% من عمر الأصل على الأقل.
 - الدفعات التي يدفعها المستأجر تساوي أو تزيد عن 90% من القيمة السوقية في الأصل.
 - حق المستأجر في الإنتفاع بالأصل ويتحمل كل مخاطره.
- وفي حالة عدم توافر الشروط السابقة مجتمعة يعتبر التاجير تشغيلياً.
- المعالجة المحاسبية للتاجير التمويلي:

ب/ في دفاتر المؤجر:

- يظهر في الميزانية الأصل.
- يحمل حساب الأرباح والخسائر بإيرادات التاجير.

معايير المحاسبة الدولية رقم (34)
التقارير المالية المرحلية
Interim Financial Reporting
January 1999

ملاحظات بأهم ما جاء به المعيار:

- التقرير المالي المرحلي هو تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة أقل من سنة مالية كاملة.
- أن مسؤولية إلزام الشركات بإعداد قوائم مالية مرحلية ليس من اختصاص لجنة معايير المحاسبة الدولية إنما هي أمور خاصة بالحكومات الوطنية والجهات التي تضع أنظمة الأوراق المالية وأسواق الأوراق المالية والهيئات المحاسبية.
- يجب على المنشأة تطبيق نفس السياسات المحاسبية في تقريرها المالي المرحلي كما هي مطبقة في بياناتها المالية السنوية.
- الحد الأدنى من مكونات التقرير المالي المرحلي تتمثل في:
 - الميزانية العمومية المختصرة.
 - بيان الدخل المختصر.
 - بيان مختصر عن كافة التغيرات في حقوق الملكية.
 - بيان تدفق نقدي مختصر.
 - إيضاحات تفسيرية مختصرة.

أ. في دفاتر المستاجر

الميزانية	في دفاتر المستاجر
الالتزامات طويلة الأجل	الأصول طويلة الأجل
إجمالي المبلغ المستحق	أصول مستأجرة تمويلياً مجمع الإهلاك
الالتزامات المتداولة	xx
المبلغ متوقع دفعه في العام التالي	xx

ب. في دفاتر المأجر

الميزانية	في دفاتر المأجر
	الأصول طويلة الأجل
	مدينون - تأجير تمويلي
	فوائد دائنة مؤجلة
	الأصول المتداولة
	مدينون - تأجير تمويلي

المعالجة المحاسبية للتأجير التشغيلي:

1/ في دفاتر المستاجر:

- لا يظهر الأصل في الميزانية.
- تحميل مصاريف الإدارة على حساب الأرباح والخسائر.
- إذا زادت مدة التأجير التشغيلي عن سنة يظهر في الإيضاحات المتممة.

- إذا قامت المنشأة بنشر مجموعة كاملة من البيانات المالية في التقارير المرحلية فإن شكل ومحتوى هذه البيانات يجب أن يمثل متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1).

المراجع:

- معايير المحاسبة الدولية، د. جمعة حميدان، دار الصرح للنشر والتوزيع، 2008م.
- معايير المحاسبة الدولية، المجمع العربي للمحاسبين، 2006م.
- تدقيق الحسابات، د. خالد الخطيب، دار المستقبل، 1998م.
- المحاسبة المتقدمة، دار وائل للنشر، 2007م، د. محمد مطر.